

A CONTROVÉRSIA ENTRE A PLÍTICA DE INCENTIVOS DA ZFM E OS DISPOSITIVOS DO GATT

Adriano Fernandes Ferreira¹
Hanady Corrêa Ismael²
Luciana Lameira de Sousa³

RESUMO

A Organização Mundial do Comércio recebeu, em 2013, um documento feito pela União Europeia que solicitava explicações ao Brasil a respeito da sua política de isenções fiscais praticada na Zona Franca de Manaus que, de acordo com os mesmos, contrariam o Acordo Geral de Tarifas e Comércio. Em contestação, a SUFRAMA alegou que a política existe com a intenção de promover o desenvolvimento regional pois trata-se de uma região com desvantagens econômicas e logísticas que findam por encarecer o produto final e suas transações no mercado. A SUFRAMA também argumenta que apenas alguns bens selecionados considerados importantes para promover a economia local recebem esses benefícios. Por fim, apesar de haver um certo protecionismo nacional, percebeu-se que este é feito de modo contido sem prejudicar os demais acordantes do GATT.

Palavras-chaves: Organização Mundial do Comércio, Zona Franca de Manaus, Acordo Geral de Tarifas e Comércio.

ABSTRACT

In 2013, The World Trade Organization received a document made by the European Union requesting explanations from Brazil's policy of tax exemptions practiced in the Manaus Free Trade Zone, which, according to them, contradict the General Agreement on Tariffs and Trade. In response, SUFRAMA claimed that the policy exists with the intention of promoting regional development because it is a region with economics and logistical disadvantages that increases the final product and makes transactions on the market more expensive. SUFRAMA also argues that only a few selected assets important for promoting the local economy have these benefits. Finally, although there is a certain national protectionism, that this is done in a restrained manner without harming the other GATT agreements.

Keywords: World Trade Organization, Manaus Free Trade Zone and General Agreement on Tariffs and Trade.

¹Pós-doutor em Direito pela Universidade de Santiago de Compostela - USC, na Espanha (2019). Doutor em Ciências Jurídicas pela Universidad Castilla-La Mancha - UCLM, na Espanha (2014). Mestre em Direito pela Universidade Gama Filho (2005). Graduado em Direito pelo Centro Universitário de Maringá (2001). Professor adjunto nível IV da Universidade Federal do Amazonas - UFAM. Diretor e Coordenador da Pós-Graduação e do Programa de Mestrado em Direito da Faculdade de Direito da UFAM. Membro da Câmara de Inovação Tecnológica da UFAM. Pesquisador no Grupo de Pesquisa em Direitos Humanos e Fundamentais e Políticas Públicas, da UFAM. E-mail: adrianoferreira@ufam.edu.br.

²Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Amazonas – UFAM. E-mail: ismaelhanady@gmail.com

³Graduada em Engenharia de Petróleo e Gás pela Universidade Federal do Amazonas – UFAM (2018). Graduanda em Direito pela UFAM. E-mail: lameiraluciana@gmail.com

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A Zona Franca de Manaus (ZFM) dispõe de um complexo de incentivos fiscais, quando comparado à política nacional tributária vigente no restante do país e às vantagens locais advindas da esfera estadual e municipal que corroboram com o modelo. Desde a sua criação, a ZFM foi a responsável por desenvolver economicamente a cidade de Manaus, esta que possui aproximadamente 95% da riqueza do Amazonas.

Ocorre que, devido a estas medidas protecionistas, tem sido acusada de travar o comércio internacional de modo que, em 2013, a União Europeia protocolou um pedido na Organização Mundial do Comércio (OMC), no qual solicitou esclarecimentos do governo brasileiro quanto aos incentivos e subsídios, na forma de isenções fiscais para empresas situadas na Amazônia Ocidental, na importação de bens utilizados na produção de outras mercadorias.

As acusações decorrem especificamente do não alinhamento da política tributária promovida pela União, para incentivar a ZFM, com o estabelecido no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT – “General Agreement on Tariffs and Trade”), ao qual o Brasil é signatário, e que prevê a regra do tratamento nacional, isto é, a equidade de tratamento entre o produto de origem estrangeira que adentra o território nacional e o produto correlato nacional, regra esta estipulada na Parte II, Tratamento Nacional no tocante a Tributação e Regulamentação Internas, artigo III, 2 e 4:

“2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais”

“4. Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no comércio interno”

1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O GATT

Quando a Segunda Guerra Mundial chegou ao fim, diversos países com o intuito de promover uma melhor qualidade de vida aos seus cidadãos e regulamentar as relações econômicas internacionais decidiram por criar o Banco Mundial (BIRD), o FMI e a Organização Internacional do Comércio (OIC).

Mais tarde, em 1947, 23 países sentiram a necessidade de estimular a liberalização comercial e rechaçar medidas protecionistas que ganhavam cada vez mais adesão. Desta forma,

a solução encontrada foi por meio de realizações de negociações tarifárias que resultaram em 45.000 concessões e também no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT).

Devido à alguns problemas políticos internos dos EUA, a criação da OIC em 1950 não foi adiante. Consequentemente, o GATT, que a princípio era provisório, foi a ferramenta utilizada por mais de quarenta anos para regular as relações internacionais entre os países sendo uma ferramenta de solução de controvérsias.

O GATT é composto por regras e normas comerciais acatadas internacionalmente. O sistema, depois de algumas alterações, passou a funcionar por meio da convocação de três especialistas que davam seu parecer e as partes decidiam pela sua aplicação. Se não houvesse consenso, poderia haver bloqueio ou postergação da recomendação (COZENDEY, 2013). Vale ressaltar que são feitas “rodadas” de negociações que, geralmente, são batizadas com o nome da cidade ou do país onde foram realizadas.

Dentre as rodadas realizadas, destacam-se algumas como, por exemplo, a Rodada Kennedy que criou a Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD). O órgão criado objetivava oferecer apoio aos países subdesenvolvidos para sua melhor integração econômica (UNCTAD, 2020). Na Rodada Kennedy também foi inserida a Parte IV do GATT que garantia um tratamento distinto aos países acordantes em desenvolvimento.

Outra rodada importante foi a Rodada de Tóquio. Nela foram discutidos os temas multilaterais, bem como foram realizados os primeiros acordos plurilaterais. Por fim, na Rodada do Uruguai surgiu a Organização Mundial do Comércio (OMC) que, por sua vez, possuía uma aplicação mais robusta e efetiva, além de ser a evolução do sistema multilateral de comércio.

Dessa forma, a OMC absorveu os fundamentos jurídicos previstos no GATT. Conforme explicita Hildebrando Accioly (2012):

“a transição do GATT para a OMC representou extensão considerável não somente quanto ao número de participantes, como ao aumento da abrangência dos temas regulados pelos diferentes acordos setoriais, inseridos no conjunto da Ata final de Marraqueche, de 1994, cuja adoção conduz à entrada em vigor da OMC, com a implantação da rede de acordos multilaterais setoriais, até mesmo em matéria de proteção da propriedade intelectual (TRIPs), como também pela implementação de sistema institucionalmente aperfeiçoado de solução de controvérsias, com mecanismo de revisão”.

(Casella, Paulo Borba Manual de direito internacional público/Paulo Borba Casella, Hildebrando Accioly e G. E. do Nascimento e Silva. — 20. ed. — São Paulo : Saraiva, 2012. Pág. 667.)

O princípio da não-discriminação, disciplinado pelo artigo III, 2 e 4, Parte II do Tratamento Nacional no tocante a Tributação e Regulamentação Internas do GATT, já mencionados anteriormente, abrange os princípios da nação mais favorecida e do tratamento nacional, ou seja, faz referência a hipótese de um país conceder a outro país um benefício, ele terá a obrigação de estender a mesma vantagem ou privilégio aos demais membros da OMC.

Nesse sentido, insta destacar que o Brasil equipara os tratados às leis nacionais e o própria Constituição Federal, em seu art. 5º, §2º, preceitua que os direitos e garantias expressos na Carta Magna não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, nem mesmo os tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário.

Portanto, tendo em vista que o GATT foi ratificado pelo Brasil, os princípios da nação mais favorecida e do tratamento nacional devem ser obedecidos, até por conta do disposto no art. 152 da Constituição Federal:

“Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

Ademais, deve-se destacar o que dispõe o art. 98 do Código Tributário Nacional:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Pelo exposto, dado que as normas de direito tributários, bem como os tratados e as convenções internacionais se sobrepõe à legislação tributária interna, a jurisprudência corrobora:

“Dentro deste enfoque, doutrinário e jurisprudencial, é que aplico o art. 98 do CTN, afastando a incidência do art. 111 do CTN, por entender que deve prevalecer a legislação de âmbito internacional, de maior abrangência e concluo que, sendo o salmão importado do Chile, País signatário do GATT, enquanto não sofrer processo de industrialização, deve ser isento do ICMS quando da sua internação no País”
(STJ, REsp 460.165/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 06.02.2003, DJ 24.03.2003, p. 208).”

De tal maneira que o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal editaram súmulas referentes ao GATT:

“STJ – Súmula 20 – “A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta de ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional”. STF

– Súmula 575 – “À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional””

2 AS CLÁUSULAS DO CONFLITO ENTRE A ZFM E O GATT

De acordo com os países da União Europeia, os subsídios e os incentivos do governo brasileiro para os produtos nacionais geram danos ao comércio internacional, desta forma, indo na contramão do que fora acordado no GATT. Assim, em 19 de dezembro de 2013, levaram a questão à Organização Mundial do Comércio para que o Brasil apresentasse explicações sobre o assunto reclamado.

Na reclamação protocolada na OMC constam quatro pontos onde a política fiscal brasileira é alvo de questionamentos. São eles:

- A Lei nº 12.415 de 17 de setembro de 2012 que estabelece o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores (INOVAR-AUTO) onde o Brasil garante benefícios em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no setor automotivo;
- A Lei nº 12.715 de 17 de setembro de 2012 que determina benefícios fiscais no setor de eletrônicos e relacionados, fazendo com que haja uma proteção nos produtos manufaturados domésticos;
- Isenção da taxa de IPI na venda de bens, especialmente os da área de informática, produzidos na Zona Franca de Manaus que são comercializados em todo o território nacional, enquanto que produtos importados são taxados com vários impostos, incluindo o IPI;
- Programadas destinados a conceder benefícios fiscais para as companhias que realizam predominantemente exportações.

O terceiro tópico é o que trata especificamente da Zona Franca de Manaus e dos benefícios que esta recebe do governo federal brasileiro. A União Europeia criticou veemente o protecionismo nacional, em relação à isenção do IPI, que foca principalmente nas empresas de bens de informática tendo em vista que, para o Brasil, é um setor bastante estratégico.

Além disso, a União Europeia rechaça os privilégios, cedidos por meio de incentivos fiscais, que objetivam o progresso de regiões subdesenvolvidas, exceto se estiverem de acordo com as normas da OMC. Todavia, conforme o relato da União Europeia, há uma

incongruência com o artigo III do GATT 1994, na parte referente a bens. Neste artigo é estabelecido o princípio do tratamento nacional que evita o tratamento diferenciado aos bens internacionais com o intuito de torná-los mais competitivos junto aos bens nacionais.

Outro ponto questionado é a redução do custo dos tributos PIS/PASEP e COFINS nos produtos nacionais com produção incentivada, pois os produtos importados, por terem uma carga fiscal maior, findam em desvantagem competitiva no mercado brasileiro. Desta forma, a redução concedida entra em discordância com o artigo I do GATT 1994, na parte referente a bens, onde é instituído o princípio na nação mais favorecida que determina que o mesmo benefício oferecido a um país, deve ser estendido a todos os membros da OMC.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO DA ZFM

A fim de que seja compreendido o sistema tributário da ZFM, torna-se necessário analisar que apesar das zonas francas serem, para fins fiscais, consideradas como território estrangeiro, através da “ficção de extraterritorialidade”, as mesmas estão sujeitas à legislação do país a que pertencem.¹

Desta forma, pode-se dizer que impulsionada pelas políticas de desenvolvimento regional do regime militar, ante a obrigatoriedade de criação de uma política de incentivos fiscais para a Amazônia Ocidental,² foi criada em 1957 a ZFM com o objetivo de ser um porto livre de impostos, ou zona de livre comércio,³ gerenciada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) – autarquia ligada atualmente ao Ministério da Economia.

Reformulada em 1967, através do Decreto-Lei nº 288/1967, passa a vigorar além de área de regime aduaneiro especial, como área livre de impostos para a importação e exportação comercial, contando com incentivos fiscais (IFs) especiais que permitiram a

¹ FERRAZ JÚNIOR. Tercio Sampaio. *Zona Franca de Manaus*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1098.

² CF/1946: “Art. 199. Na execução do plano de valorização econômica da Amazônia, a União aplicará, durante, pelo menos, vinte anos consecutivos, quantia não inferior a três por cento da sua renda tributária. Parágrafo único. Os Estados e os Territórios daquela região, bem como os respectivos Municípios, reservarão para o mesmo fim, anualmente, três por cento das suas rendas tributárias. Os recursos de que trata este parágrafo serão aplicados por intermédio do Governo Federal”. Destaca-se que a Emenda Constitucional n. 21/1966 suprimiu o parágrafo único do art. 199 da CF/1946, que passou a vigorar com a seguinte redação: “Art. 199. Na execução do Plano de Valorização Econômica da Amazônia, a União aplicará, em caráter permanente, quantia não inferior a três por cento da sua renda tributária”.

³ Lei n. 3.173, de 06.06.1957: “Art. 1º - É criada em Manaus, capital do Amazonas, uma zona franca para armazenamento ou depósito, guarda, conservação, beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas.”

instalação e manutenção de um parque industrial, comumente denominado Polo Industrial de Manaus (PIM).⁴

Insta mencionar que, inicialmente, a ZFM vigoraria pelo prazo de 30 (trinta) anos, isto é, até 28/02/1997. Contudo, mediante edição do Decreto n. 92.560/1986 do então Presidente da República José Sarney, houve a sua prorrogação por mais 10 (dez) anos; logo depois, com a promulgação da CF/1988, o prazo de vigência da ZFM passou a ser até 05/10/2013 (art. 40, ADCT) e, com a Emenda Constitucional 83/2014, atualmente é até 05/10/20173 (art. 92-A, ADCT).⁵

3.1 INCENTIVOS FEDERAIS DA ZFM

No que tange à instituição dos incentivos fiscais que integram a ZFM, o Decreto-Lei 288/1967, somente o fez expressa e diretamente em relação aos impostos federais.⁶ Todavia, apesar do referido artigo não mencionar a isenção de ICMS nas remessas de mercadorias de origem nacional, esta também decorre dele.

Conforme indica RAMOS FILHO (2019), esses benefícios podem ser classificados em quatro grupos, conforme a operação em relação a qual incidam. Dessa forma, temos: (i) incentivos na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM; (ii) incentivos na remessa de mercadorias nacionais para a ZFM; (iii) incentivos na saída de mercadorias produzidas na ZFM para qualquer ponto do território nacional; (iv) e incentivos na exportação de mercadorias da ZFM para o exterior.⁷

Dentre os incentivos concedidos na entrada de mercadorias estrangeiras estão: a isenção do Imposto de Importação (I.I.); a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); e a suspensão da contribuição do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

Contudo, não caberia tratar de um cada um deles neste artigo, mas tão somente expor a legislação que os regula.

⁴ BISPO, Jorge de Souza. *Criação e Distribuição de Riqueza pela Zona Franca de Manaus*. 2009. 234 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

⁵ RAMOS FILHO, C. A. de M. *Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais*. Curitiba: Instituto Memória, 2019, p. 39.

⁶ RAMOS FILHO, C. A. de M. *Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais*. Curitiba: Instituto Memória, 2019, p. 43.

⁷ RAMOS FILHO, C. A. de M. *Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais*. Curitiba: Instituto Memória, 2019, p. 46.

Quanto aos incentivos fiscais na remessa de mercadorias nacionais para a ZFM, o art. 4º do Decreto-Lei 288/1967 dispôs:

“Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para o consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, *equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro*. (destaque nosso)”

Salienta-se, desta feita, o emprego de uma ficção jurídica que cria uma verdade jurídica (legal) distinta da real (natural, fenomênica)¹⁰, bem como esclarece trecho extraído da ementa de julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

“EMENTA: (...) O Decreto-Lei n. 288/67, que regulou a Zona Franca de Manaus, determinou em seu art. 4º que, havendo um benefício fiscal instituído com o objetivo de incentivar as exportações de mercadorias nacionais, o mesmo deve ser estendido às vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus. Significa dizer que as mesmas regras jurídicas determinadas aos tributos que atingem exportações foram estendidas às operações realizadas com a Zona Franca de Manaus. (...)” (AMS 0003232-16.2005.4.03.6114, Rel. Des. Fed. Consuelo Yoshida, 6ª Turma, j. em 26/04/2012, e-DJF3 Judicial 1 10.05.2012)

Decorrem, portanto, do art. 4º do Decreto-Lei 288/1967, a isenção da contribuição ao PIS e da COFINS, além de isenção do IPI, AFRMM e ICMS.

Por sua vez, os incentivos fiscais na saída de mercadorias produzidas na ZFM para qualquer ponto do território nacional são a redução do Imposto de Importação (I.I.) e a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Enquanto que, no que se refere aos incentivos fiscais na exportação de mercadorias da ZFM para o exterior, há a isenção do Imposto de Exportação (I.E.), conforme determina o art. 5º do Decreto-Lei 288/1967.

4 DEFESA BRASILEIRA DAS ACUSAÇÕES DA UNIÃO EUROPEIA

Conforme noticiado pela Revista Veja em dezembro de 2013, logo após o pedido de esclarecimentos da União Europeia através da OMC para o Brasil, o então ministro das Relações Exteriores do Brasil, Luiz Alberto Figueiredo, declarou que as vantagens fiscais oferecidas à algumas empresas situadas na Zona Franca de Manaus estão de acordo com as regras internacionais regidas pela OMC.

A SUFRAMA, por sua vez, alegou que a política de incentivo fiscais é uma estratégia do governo federal para desenvolver a região onde a Zona Franca de Manaus se localiza, tendo em vista que é um local que apresenta dificuldade em termos econômicos e logísticos e que por conta disso finda por aumentar os custos na fabricação e transações de bens. No entanto, não é qualquer bem que recebe os incentivos fiscais. Os bens que recebem os tais incentivos são tão somente aqueles considerados importantes para o desenvolvimento da região.

Vale ressaltar que as empresas que decidem se instalar na área da Zona Franca de Manaus se responsabilizam pelos riscos e problemas que podem vir a ter no mercado com seus bens produzidos. Além disso, encontram entraves para descobrir talentos profissionais com a formação e conhecimentos desejados e também entraves tecnológicos com os sistemas de comunicações disponíveis na região por estes não possuírem a mesma qualidade de outros existentes em outras localidades.

Por fim, depois que houve a inspeção de comissários europeus com o intuito de conhecer e entender melhor a política de incentivos fiscais adotada pelo governo brasileiro, a União Europeia resolveu excluir a Zona Franca de Manaus do seu documento enviado à Organização Mundial do Comércio. De acordo com o Jornal Valor Econômico, o governo brasileiro fez questão de deixar claro nos bastidores de que, apesar das acusações, não deixaria de praticar as políticas relacionadas com a Zona Franca de Manaus por estas possuírem o viés de “segurança nacional” e “desenvolvimento regional”.

5 ISENÇÃO DE IPI NA VENDA DE MERCADORIAS IMPORTADAS PARA A AMAZÔNIA OCIDENTAL

Derradeiramente, importante ressaltar que, em nova solução de consulta DISIT, publicada em 10 de junho de 2021, a Receita Federal reconheceu que a remessa de mercadorias importadas ou nacionalizadas para a Amazônia Ocidental é isenta do IPI, senão vejamos a íntegra da referida solução de consulta:

“Ementa

ICMS – Isenção/Manutenção de crédito – GATT/OMC – Saída destinada à industrialização ou comercialização na Zona Franca de Manaus - Produtos de procedência nacional, com conteúdo de importação superior a 40% e inferior ou igual a 70% - Produtos de procedência estrangeira, mas adquiridos no mercado interno.

I – É isenta a saída destinada à industrialização ou comercialização na ZFM de produtos de procedência nacional, ainda que os insumos possam ter sido adquiridos por importação.

II - É isenta a saída destinada à industrialização ou comercialização na ZFM de produtos importados de país signatário da OMC, mas adquiridos no mercado interno, desde que tenham similar nacional e sejam observadas as demais condições.

III - Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída ao abrigo da isenção prevista no artigo 84 do Anexo I do RICMS/2000 a manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção, nos termos da cláusula terceira do Convênio ICMS-65/1988.

Relato

1. A Consulente tem como atividade principal a de suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação (CNAE 62.09-1/00) e como atividade secundária o comércio atacadista de artigos de escritório e de papeleria (CNAE 46.47-8/01), dentre outras.

2. Informa que compra, de fornecedor localizado no Paraná, etiquetas tanto de procedência estrangeira, mas adquiridas no mercado interno (CST ICMS 200), quanto de procedência nacional, com conteúdo de importação superior a 40% e inferior ou igual a 70% (CST ICMS 300), com insumos importados da China pelo fornecedor.

3. Expõe que essas etiquetas são revendidas pela Consulente para a Zona Franca de Manaus (ZFM) para destinatários devidamente inscritos na Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA e são destinadas à industrialização. Nessa saída, aplica a alíquota de 4%, deixando de aplicar a isenção prevista no artigo 84 do Anexo I do Regulamento do ICMS (RICMS/2000), visto que essa só é aplicável às saídas de produtos com origem nacional.

4. Indaga:

4.1 Com a edição da Portaria Suframa nº 834/2019, deverá a Consulente efetuar a saída dos produtos de procedência nacional, com conteúdo de importação superior a 40% e inferior ou igual a 70% (CST ICMS 300) com isenção, tendo em vista que há entendimento desta Consultoria, exarado na reposta CT 0003708/2014, de que os produtos originários de países signatários do GATT são considerados de origem nacional?

4.2 Deve a Consulente promover a saída tributada para a ZFM apenas dos produtos de procedência estrangeira, mas adquiridos no mercado interno (CST ICMS 200), vez que eles não são por ela próprios importados?

4.3 Havendo saída com isenção, deve a Consulente efetuar o estorno integral do crédito ou poderá mantê-lo?

Interpretação

5. Preliminarmente, fica estabelecido que a presente resposta abordará exclusivamente a isenção de produtos importados de países signatários do GATT/OMC, ainda que o importador esteja estabelecido em outro Estado.

6. De acordo com o artigo 84 do Anexo I do RICMS/2000, a saída de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização para Zona Franca de Manaus são isentas do ICMS, conforme sua transcrição parcial:

“Artigo 84 (ZONA FRANCA DE MANAUS) - Saída de produto industrializado de origem nacional para comercialização ou industrialização nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, exceto de açúcar de cana, armas e munições, perfume, fumo, bebida alcoólica, automóvel de passageiros ou de produto semi-elaborado constante nos Convênios ICM-7/89, de 27-2-89, e ICMS-15/91, de 25-4-91, desde que:

I - o estabelecimento destinatário esteja situado nos referidos municípios;

II - haja comprovação da entrada efetiva do produto no estabelecimento destinatário;

III - seja abatido do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção;

IV - o abatimento previsto no inciso anterior seja indicado, de forma detalhada, no documento fiscal.

(...)

§ 12 - Verificando-se, a qualquer tempo, que a mercadoria não tenha chegado ao destino indicado ou que tenha sido reintroduzida no mercado interno do país, antes de decorridos 5 (cinco) anos de sua remessa, fica o contribuinte que tiver dado causa a tais eventos, ainda que situado no Estado do Amazonas, obrigado a recolher o imposto relativo à saída, por guia de recolhimentos especiais, no prazo de 15 (quinze) dias, contado da data da ocorrência do fato, com observância do disposto no artigo 5º deste regulamento.

(...)"

7. Por outro lado, o artigo 98 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei Federal n.º 5.172, de 25/10/1966) estabelece que "(...) Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (...)".

8. Registre-se, por oportuno, que o primeiro GATT, Acordo Geral de Tarifas e Comércio, foi instituído em 1947. Por meio desse acordo foram estabelecidas diversas obrigações a serem observadas pelos países dele signatários, dentre as quais se inclui a obrigação de tratar igualmente os produtos importados e os originários do próprio país, conforme disposto especialmente no parágrafo 4 do artigo III do referido acordo, cuja tradução para o vernáculo está reproduzida a seguir:

"(...) Parte II – Artigo III

Tratamento Nacional na Regulação e Tributação Interna

(...)

4. Os produtos do território de qualquer parte contratante, importados para o território de qualquer outra parte contratante, devem ser submetidos a tratamento não menos favorável que o conferido a produtos similares de origem nacional com respeito a leis, regulamentos e requerimentos que afetem sua venda interna, oferta à venda, aquisição, transporte, distribuição ou uso. (...)"

9. Em 1994, houve uma nova rodada de negociações no Uruguai, conhecida como GATT 1994, cujos resultados foram, em síntese, a reestruturação do antigo acordo e a formação da Organização Mundial do Comércio (OMC). A criação da OMC foi formalizada, politicamente, pela Declaração de Marraquexe, de 15 de abril de 1994, passando a existir, no plano jurídico, em 1º de janeiro de 1995.

10. Segundo o disposto no § 1º do artigo 11 do Acordo Constitutivo da OMC, os membros do GATT 1947 passaram a integrá-la nos seguintes termos:

"Tornar-se-ão Membros originários da OMC as partes contratantes do GATT 1947 na data de entrada em vigor deste Acordo e as Comunidades Europeias que aceitam este Acordo e os Acordos Comerciais Multilaterais cujas Listas de Concessões e Compromissos estejam anexadas ao GATT 1994 e cujas Listas de Compromissos Específicos estejam anexadas ao GATS".

11. No Brasil, a Ata Final que incorpora os resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, dentre os quais se inclui a criação da OMC, foi aprovada pelo Congresso Nacional, por força do Decreto Legislativo nº 30/1994, e posteriormente ratificada pelo Presidente da República, por meio do Decreto nº 1.355/1994, passando a vigorar no país a partir de 1º de janeiro de 1995.

12. Por seu turno, o Supremo Tribunal Federal (STF) firmou entendimento, plasmado na Súmula 575, de que: "À mercadoria importada de país signatário

do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias concedida a similar nacional".

13. Diante do exposto, é forçoso reconhecer que a isenção de que trata o artigo 84 do Anexo I do RICMS/2000 estende-se às operações relativas à circulação de mercadorias que tenham por objeto a saída de produtos importados de países integrantes da OMC para industrialização ou comercialização na Zona Franca de Manaus, desde que: (i) haja produto similar nacional sujeito a tal isenção e (ii) sejam atendidos todos os requisitos previstos para o seu gozo, conforme previstos no próprio artigo 84 do Anexo I do RICMS/2000 e no artigo 14 do Anexo IV da Portaria CAT-92, de 23/12/98 (Anexo IV acrescentado pela Portaria CAT-46/2000).

14. Por todo o exposto, concluímos que:

14.1. quanto ao subitem 4.1, é isenta a saída destinada à industrialização ou comercialização na ZFM de produtos de procedência nacional, ainda que os insumos possam ter sido adquiridos por importação.

14.2. quanto ao subitem 4.2, é isenta a saída destinada à industrialização ou comercialização na ZFM de produtos importados de país signatário da OMC, mas adquiridos no mercado interno, desde que tenham similar nacional e sejam observadas as demais condições dispostas no item 13.

14.3. quanto ao subitem 4.3, observamos que, nos termos da cláusula terceira do Convênio ICMS-65/1988, fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada sob o abrigo da isenção em tela a manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto desta isenção. Portanto, não há direito à manutenção de crédito do imposto pago na aquisição de etiquetas prontas pela Consulente na situação relatada.

15. Por fim, destacamos que, se as mercadorias em questão forem revendidas para outras cidades situadas fora da Zona Franca de Manaus antes de decorrido o prazo de 5 anos de sua remessa à ZFM, restará caracterizada a sua reintrodução no mercado interno do país. Caso isso ocorra, haverá a obrigação de se recolher o imposto relativo à saída originalmente isenta, por guia de recolhimentos especiais, no prazo de 15 dias, conforme dispõe o § 12 do artigo 84 do Anexo I do RICMS/2000.

16. Com essas considerações, damos por sanadas as dúvidas da Consulente." (RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 20889/2019, de 10 de agosto de 2020. Disponibilizado no site da SEFAZ em 11/08/2020)

Dessa forma, entende-se que o benefício da isenção do IPI, previsto para a remessa de produtos industrializados para a Amazônia Ocidental, engloba também os produtos importados de países signatários do GATT.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Assim como o prevê o GATT, a cláusula do tratamento nacional possui fundamento na CF/1988, cujo Art. 152 está nos termos abaixo transcritos:

“Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Percebe-se, portanto, que se trata de uma norma que garante às mercadorias estrangeiras o mesmo tratamento de não-discriminação fiscal ou tributária ao ingressar em determinado território, devido à extensão da isenção pelo tratado internacional.

Dessa forma, embora a legislação que versa sobre os incentivos fiscais da ZFM infringirem a regra do tratamento nacional, a Solução de Consulta/SRF nº 488 de 16 de novembro de 2006, relativa à isenção de IPI, afirma que esse benefício, dado aos produtos industrializados nacionais, estende-se aos produtos estrangeiros revendidos para destinatário situado naquela região, quando advindos de países que o Brasil tenha acordado ou convencionado igualdade de tratamento, como é o caso do GATT. E que aqueles produtos que são passíveis de incentivos fiscais os recebem por serem tidos como bens estratégicos que visam o desenvolvimento regional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, R. **Direito Tributário**. 14. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020.

BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 291, DE 28 DE FEVEREIRO DE 1967**. Estabelece incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia e dá outras providências. Publicado no D.O.U. de 28.2.1967 e retificado em 10.3.1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0291.htm>. Acesso em 20 nov. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 83, de 5 de agosto de 2014**. Acrescenta o art. 92 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. 2014. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc83.htm>. Acesso em 20 nov. 2021.

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. SUFRAMA. Histórico. 2015. Disponível em: <<https://www.gov.br/suframa/pt-br/modelo-zfm/o-que-e-o-projeto-zfm>>. Acesso em 20 nov. 2021.

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. SUFRAMA. Incentivos à produção. 2015. Disponível em: <<https://www.gov.br/suframa/pt-br/modelo-zfm/incentivos>>. Acesso em 20 nov. 2021.

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Acordos da OMC: Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT. 1947. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1885-omc-acordos-da-omc>>. Acesso em 20 nov. 2021.

CASELLA, Paulo Borba. ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 20. ed. São Paulo. Saraiva, 2012.

FAZENDA E PLANEJAMENTO. **Resposta à consulta tributária 20889/2019, de 10 de agosto de 2020**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC20889_2019.aspx>. Acesso em 26 nov. 2021.

MENDONÇA, Maurício Brilhante de. **O Processo de Decisão Política e a Zona Franca de Manaus**. Manaus: Editora Valer, 2015.

PACÍFICO, Kallyson Alves. **Zona Franca de Manaus: Aspectos Econômicos e Tributários**. 2018. Monografia (Bacharelado em Administração - Linha de Formação Específica em Comércio Exterior) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/6640/1/KALLYSON%20ALVES%20PACIFICO.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

RAMOS FILHO, C. A. de M. **Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória, 2019.

RITNNER, Daniel; MOREIRA, Assis. União Europeia deixa Zona Franca fora de contestação ao Brasil na OMC. **Valor Econômico**, [S. l.], 3 nov. 2014. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2014/11/03/uniao-europeia-deixa-zona-franca-fora-de-contestacao-ao-brasil-na-omc.ghtml>. Acesso em: 21 nov. 2021.

VEJA. **Ministro diz que demonstrará à UE que Brasil ‘não é protecionista’**. [S.I.]. 2013. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/economia/ministro-diz-que-demonstrara-a-ue-que-brasil-nao-e-protecionista/>>. Acesso em 21 nov. 2021.

VEJA. **União Europeia contesta Zona Franca de Manaus na OMC**. [S.I.]. 2014. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/economia/uniao-europeia-contesta-zona-franca-de-manaus-na-omc/>>. Acesso em 20 nov. 2021.

WORLD TRADE ORGANIZATION. **Brazil – Certain Measures Concerning Taxation and Charges**. 2013. Disponível em: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?Language=E&CatalogueIdList=252006,249013,234481,232774,227995,227996,133198,128049,121653,114667&CurrentCatalogueIdIndex=8&FullTextHash=371857150>. Acesso em 20 nov. 2021.