

A natureza jurídica do incentivo fiscal referente à contribuição para o PIS e à COFINS na zona franca de Manaus

The legal nature of the tax incentive regarding the contribution to PIS and COFINS in the Manaus free zone

DOI:10.34117/bjdv8n4-593

Recebimento dos originais: 21/02/2022

Aceitação para publicação: 31/03/2022

Jean Victor Veiga Mendonça

Graduando em Direito pela Universidade Federal do Amazonas – UFAM

Instituição: Universidade Federal do Amazonas – UFAM

Endereço: (UFAM): Av. Rodrigo Octavio Ramos, 1200 – Coroado I, Manaus – AM

CEP: 69067-005

E-mail: jeanmendonca928@gmail.com

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP

Endereço: R. Monte Alegre, 984 - Perdizes, São Paulo - SP, CEP: 05014-901

RESUMO

O presente artigo busca abordar sobre a criação da Zona Franca de Manaus - ZFM, dando ênfase para o contexto histórico de seu projeto, para a legislação que deu origem à ZFM e para os principais incentivos fiscais que os contribuintes da região amazônica fazem jus. Será observado quando há a incidência de um tributo, aprofundando o conhecimento na regra-matriz de incidência tributária, analisando todos os seus critérios. Serão estudados os conceitos dos incentivos fiscais para diferenciar “imunidade” de “isenção”. Será feita uma análise entre a legislação que institui a Zona Franca e a compatibilidade com a Constituição Federal de 1988. Após tais análises, estudar-se-á sobre a equiparação das vendas para a ZFM à exportação para chegar a uma definição sobre a natureza jurídica dos incentivos aplicados na Zona Franca de Manaus, mais especificamente sobre as contribuições para o PIS e a COFINS. Será observado que tais contribuições não incidem sobre as receitas das vendas de mercadorias para pessoas localizadas na ZFM. Ao final do trabalho, busca-se responder as seguintes questões: Qual a natureza jurídica do incentivo fiscal da Zona Franca de Manaus?

Palavras-chave: incentivos fiscais, zona franca de Manaus, imunidade, isenção, PIS, COFINS.

ABSTRACT

This article seeks to address the creation of the Manaus Free Trade Zone - ZFM, emphasizing the historical context of its project, the legislation that gave rise to the ZFM and the main tax incentives that taxpayers in the Amazon region are entitled to. It will be observed when there is an incidence of a tax, deepening the knowledge on the matrix rule of tax incidence, analyzing all its criteria. The concepts of tax incentives will be studied to differentiate “immunity” from “exemption”. An analysis will be made between the legislation that establishes the Free Zone and the compatibility with the Federal Constitution of 1988. After such analyses, it will be studied about the equating of sales for the ZFM to exports to reach a definition on the legal nature of the

incentives applied in the Manaus Free Trade Zone, more specifically on the contributions to PIS and COFINS. It will be noted that such contributions are not levied on revenue from sales of goods to persons located in the ZFM. At the end of the work, we seek to answer the following questions: What is the legal nature of the tax incentive of the Manaus Free Trade Zone?

Keywords: tax incentives, Manaus free trade zone, immunity, exemption, PIS, COFINS.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo identificar a natureza jurídica do incentivo fiscal relacionado à contribuição para o PIS e a COFINS nas vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus - ZFM.

Será traçado o contexto histórico da criação da ZFM, bem como a importância de sua preservação para atingir o preceito constitucional previsto no art. 3º, inc. III¹, da Constituição Federal de 1988 – CF/88.

Será analisada a regra-matriz de incidência tributária – RMIT, pretendendo compreender as hipóteses de incidência dos tributos, para, posteriormente, verificar algumas hipóteses de não incidência tributária. As hipóteses de não incidência verificadas no presente artigo serão tratadas como incentivos fiscais e o estudo será aprofundado em dois incentivos fiscais: a imunidade e a isenção.

Definidos os conceitos de imunidade e isenção, analisar-se-á a recepção do art. 4º, do Decreto-Lei 288/67 – DL 288/67 pela CF/88 e será verificada a sua hierarquia normativa.

Fixadas tais premissas, estudaremos o cerne da questão sobre a natureza jurídica do incentivo fiscal relacionado à contribuição para o PIS e a COFINS nas vendas destinadas à ZFM.

Para chegar ao desfecho, será usado o constructivismo lógico-semântico, método de trabalho que busca fazer a construção de uma tese partindo de uma premissa e a ela permanecer fiel, respeitando-se o significado atribuído aos termos e expressões, a fim de chegar a uma conclusão coerente com o desenvolvido

2 SÍNTESE HISTÓRICA DA ZONA FRANCA DE MANAUS

O fim do ciclo da borracha trouxe uma crise para a região amazônica e, para preservá-la, viu-se a necessidade de criar uma forma de desenvolver tal região. A solução encontrada para

¹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

resolver esse problema foi a criação de uma área com incentivos fiscais para promover a instalação de indústrias e geração de empregos.

Em 1957, o deputado federal Franciso Pereira da Silva idealizou o Projeto de Lei n. 1.310, visando à criação do “Porto Franco de Manaus”, mas na Câmara Federal, o projeto recebeu uma emenda por parte do relator, afirmando que a criação de uma “zona franca” seria o ideal para o pretendido.

Após tramitação no Senado, o projeto foi defendido pelo relator e, passados seis anos de tramitação, houve a aprovação, que originou a Lei n. 3.173 de 06 de junho de 1957, sancionada pelo então presidente Juscelino Kubitschek. Essa lei criou a primitiva Zona Franca de Manaus.

O modelo da Zona Franca de Manaus que conhecemos hoje foi criado dez anos depois da primeira tentativa de desenvolvimento dessa região, uma vez que o primeiro modelo não obteve o sucesso esperado e houve a necessidade de reformular o projeto.

Em 1967, o Governo Federal estabeleceu incentivos fiscais por 30 anos para a criação de um polo industrial, comercial e agropecuário na Amazônia, por meio do Decreto n. 288 de 28 de fevereiro de 1967. Tal modelo permanece até os dias atuais, englobando uma área de 10.000 m², com a cidade de Manaus sendo o centro, contando com incentivos fiscais e extrafiscais com o intuito de reduzir a desvantagem locacional e desenvolver a região.

Ainda em 1967, o Governo Federal definiu a Amazônia Ocidental abrangendo os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima e em 1968, por meio do Decreto n. 356/68, estendeu parte dos benefícios a toda região da Amazônia Ocidental.

Atualmente, o modelo é administrado pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), que, em 1989, criou sete Áreas de Livre Comércio (ALCs) para estender alguns benefícios da Zona Franca de Manaus. As sete ALCs são: Tabatinga, Macapá, Guajará-Mirim, Cruzeiro do Sul e Brasileia-Epitaciolândia, Bonfim e Boa-Vista.

3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência tributária – RMIT- tem a função de verificar a hipótese de incidência de um tributo. Para que haja a incidência de um tributo devemos observar o antecedente (também chamado de hipótese tributária) e o conseqüente da RMIT, este é composto pelos critérios pessoal e quantitativo e aquele é composto pelos critérios material, espacial e territorial.

O critério material é o núcleo da hipótese tributária, será formado por um verbo seguido de seu complemento, para designar um comportamento humano, como por exemplo, “auferir renda”, “ser proprietário de bem imóvel” etc.

O critério espacial tem a função de identificar o lugar do acontecimento do fato jurídico, ou seja, delinear os limites nos quais se faz cogente a norma jurídica, tal critério é responsável por determinar o ente competente para a cobrança do tributo.

O critério temporal traz o conjunto de elementos que permite a identificação do momento em que ocorre o fato impositivo, que está descrito na lei. Os três critérios formam a hipótese tributária e, preenchidos tais critérios, gera o consequente tributário.

O critério pessoal da RMIT é formado pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo, sendo este o contribuinte, que será responsável pelo pagamento do tributo e aquele o ente federativo, podendo ser a União, o Estado, Distrito Federal ou o Município.

O critério quantitativo é formado pela alíquota e pela base de cálculo. A base de cálculo é o valor que será tomado para fins de cálculo do tributo, deve estar sempre relacionada com o objeto do critério material. A alíquota é a porcentagem que será aplicada na base de cálculo para chegar ao valor exato do tributo.

Para a regra-matriz de incidência tributária estar completa, é necessário que todos os critérios estejam presentes. A consequência da incidência tributária é a obrigação do pagamento do tributo.

4 INCENTIVOS FISCAIS

Fixada a hipótese de incidência dos tributos, serão observadas algumas situações em que não há a incidência de tributo, devido a incentivos fiscais concedidos pelos legisladores.

É necessário fazer uma breve explicação dos termos “incentivos fiscais” e “benefícios fiscais”, apesar de na prática não haver diferença. O termo benefício fiscal está relacionado a alguma ação do Estado visando conceder um privilégio ao contribuinte sem nenhum retorno, como por exemplo, a anistia. Diferentemente do incentivo fiscal, que é uma política de caráter extrafiscal, ou seja, não têm finalidade de aumentar a arrecadação do Estado, sendo uma política de estímulos a algum setor, alguma região etc.

No caso da Zona Franca de Manaus, visto que o legislador teve o objetivo de aumentar os investimentos na região amazônica por meio de uma tributação diferenciada, com o consequente desenvolvimento desta região, estamos diante de um incentivo fiscal.

É cediço que a ZFM goza de incentivos fiscais, mas não é evidente a natureza jurídica de tais incentivos, portanto, aprofundar-se-á o estudo dos conceitos de “imunidade” e “isenção” para chegar a uma definição.

4.1 IMUNIDADE

A imunidade muitas vezes é entendida como uma limitação constitucional do poder de tributar. Entretanto, tal definição não se adéqua à realidade do ordenamento jurídico brasileiro, pois a limitação pode ser tanto positiva (permissiva) quanto negativa (restritiva).

Veja-se, quando o art. 149, da CF, dispõe que “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais [...]”, o legislador claramente limitou a competência para que somente a União possa versar sobre as contribuições sociais, excluindo a possibilidade dos Estados e Municípios fazerem o mesmo, mas isso não trata de imunidade, por ser uma limitação positiva.

A imunidade acontece quando há uma declaração expressa de incompetência para tratar sobre determinado tributo, conforme explica Gilberto de Ulhôa Canto²:

Imunidade é impossibilidade de incidência, que decorre de uma proibição imanente porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas. Portanto, é tipicamente, uma limitação da competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas.

Dessa forma, o legislador não pode tratar sobre matéria que está imune, ou seja, não ocorrerá processo legislativo para a instituição dos tributos imunes, pois a Constituição Federal retirou a competência para tal. Se houver legislação instituindo tributo consagrado imune pela CF, poderá haver discussão no Poder Judiciário, veja-se o entendimento do ilustre Sacha Calmon³:

As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não incidência constitucional qualificada). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, sua zeladoria.

Para exemplificar um caso de imunidade, veja-se o art. 149, § 2º, inc. I, da CF, a seguir:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (grifou-se)

² CANTO, Gilberto de Ulhôa. Temas de direito tributário, vol. III/190, Alba.

³ COÊLHO, Sacha Calmon. Curso de direito tributário brasileiro. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

Como pode ser observado, o dispositivo supracitado veda a possibilidade de haver a instituição das contribuições nos casos de receitas decorrentes de exportação, portanto, tais receitas estão imunes à tributação.

4.2 ISENÇÃO

Alguns autores adotam a isenção como uma mera dispensa legal do pagamento do tributo, conforme art. 176, do CTN⁴. Entretanto, acredito que tal definição não engloba a complexidade semântica que o instituto carrega.

A norma isentiva tem o objetivo de mutilar parcialmente a regra-matriz de incidência tributária, atacando um ou mais critérios, tal corrente é firmada por Paulo de Barros Carvalho⁵, veja-se:

As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os parcialmente. [...] O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente [...]

Firmada tal premissa, é possível observar que, para ocorrer isenção, é imprescindível a existência de uma lei dispondo sobre a RMIT de um determinado tributo, para, com base em tal regra, instaurar-se no ordenamento jurídico uma nova lei revogando um dos critérios da RMIT da lei existente, a fim de isentar o sujeito passivo do pagamento do tributo.

Importante salientar que a isenção ocorrerá somente para a situação especificada na lei que a instituiu, preservando-se a eficácia da regra-matriz de incidência nos demais casos não previstos na norma isentiva. Nas palavras de José Borges⁶ “*certo é que a pessoa ou objeto isento poderia ser alcançado pela tributação e a ela estaria realmente submetido, se excepcionalmente a lei tributária não tivesse colocado fora do seu campo de incidência*”.

Um exemplo de isenção pode ser observado na Lei 5.617/21, do Estado do Amazonas, que desonera o pagamento do ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação nos casos de óbito decorrente de COVID-19, veja-se:

⁴ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 7ª Ed. Noeses, 2018.

⁶ BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

Art. 1º Fica isento, no âmbito do Estado do Amazonas, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, na hipótese de inventário ou arrolamento, judicial ou extrajudicial, cuja causa do óbito seja em decorrência do vírus COVID-19, enquanto durar o período de calamidade pública em decorrência da pandemia.

Veja-se que tal legislação mutila o critério material da RMIT do ITCMD, que seria a transmissão de ativos móveis ou imóveis em decorrência da morte, todavia, a lei isentiva dispõe que em decorrência de morte causada pelo COVID-19, o sujeito passivo não precisará recolher o imposto. Interessante observar que nas demais ocasiões (quando não houver morte causada pelo COVID-19) o imposto será devido.

Com os conceitos de imunidade e isenção devidamente fixados, ficam evidentes suas divergências. Enquanto na imunidade não é possível haver o processo legislativo para tratar sobre as situações vedadas pela CF, na isenção há uma legislação em vigor tratando sobre o tributo, cuja eficácia é atingida posteriormente pela norma isentiva.

5 DO STATUS CONSTITUCIONAL DO DECRETO-LEI 288/67

O Decreto-Lei 288/67, instituidor da Zona Franca de Manaus, é uma norma infraconstitucional anterior à atual Constituição Federal, que foi promulgada em 1988. Tal promulgação gerou dúvida sobre a recepção do art. 4º, do DL 288/67, que dispõe:

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para 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.

O referido dispositivo legal traz a equiparação das vendas de mercadorias para a ZFM a uma exportação de mercadorias para o exterior. Para saber os requisitos para a recepção de tal norma, é necessário verificar a seguinte lição do eminente jurista Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho⁷:

São requisitos para que uma norma infraconstitucional editada anteriormente a uma determinada Constituição seja considerada por esta recepcionada: (i) a norma infraconstitucional deve ser materialmente (substancialmente) e formalmente adequada à Constituição da época em que fora editada; (ii) a norma infraconstitucional deve ser materialmente (substancialmente) compatível com a Constituição superveniente.

⁷ FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos. Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus, proteção constitucional e incentivos fiscais. 1ª Ed. Instituto Memória Editora, 2019.

Pois bem, não obstante o art. 4º, do Decreto-Lei 288/67 cumprir os requisitos acima mencionados, o constituinte teve o cuidado de preservar a Zona Franca de Manaus por vinte e cinco anos, conferindo-lhe *status* constitucional, conforme art. 40, do ADCT:

Art. 40 É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Em 2003, por meio do art. 92, da Emenda Constitucional - EC 42⁸, foi acrescido o prazo de dez anos para a permanência da Zona Franca de Manaus. Posteriormente, no ano de 2014, foi promulgada a EC 83⁹, acrescentando mais cinquenta anos para a Zona Franca de Manaus.

Portanto, a Zona Franca de Manaus foi mantida pela CF/88, com o prazo assegurado até o ano de 2073, podendo haver prorrogação.

Visto isso, imperioso destacar que, com a constitucionalização da Zona Franca de Manaus, o art. 4º, do DL 288/67 foi tacitamente englobado no art. 40, do ADCT, motivo pelo qual deve ser observada a hierarquia das normas jurídicas, de tal modo que somente poderá haver alteração no referido dispositivo por meio de Emenda Constitucional e não por mera legislação infraconstitucional.

6 A NATUREZA JURÍDICA DO INCENTIVO FISCAL DO PIS E DA COFINS NA ZFMA

Contribuição para o PIS e a COFINS são tributos que incidem quando há o ingresso de receita decorrente das operações da pessoa jurídica. A lei que trata da contribuição para o PIS é a Lei n. 10.637/2002 e a lei que trata da COFINS é a Lei n. 10.833/2003. Nas referidas leis é tratada a não incidência das contribuições mencionadas sobre as receitas decorrentes de exportação para o exterior, senão vejamos:

Lei n. 10.637/2002

Art. 5º A contribuição para o PIS/PASEP não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I – exportação de mercadorias para o exterior;

Lei 10.833/2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I – exportação de mercadorias para o exterior;

⁸ Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

⁹ Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Conforme visto no último tópico, o art. 4º do DL 288/67 dispõe que as vendas para pessoas localizadas dentro da ZFM, para todos os efeitos fiscais, são equiparadas à exportação para o exterior, portanto não deverão incidir as referidas contribuições nas vendas para a ZFM.

Pois bem, apesar de estar expressamente na legislação da contribuição para o PIS e da COFINS a não incidência sobre as receitas de exportação para o exterior, não se pode considerar como isenção o referido incentivo fiscal, pois a Constituição já veda a possibilidade da incidência dessas contribuições nas receitas decorrentes de exportação para o exterior.

Observa-se que tais dispositivos legais são redundantes, pois as receitas já são imunes quando decorrentes de exportação, sendo desnecessário que a legislação infraconstitucional ratifique.

Ademais, caso a norma infraconstitucional prescrevesse que incide a contribuição sobre as receitas decorrentes de exportação para o exterior, tal previsão legal viria a ser objeto de discussão no Poder Judiciário, pois seria inconstitucional.

Portanto, não é correto afirmar que é em virtude de lei a não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes de vendas para a ZFM. A afirmação correta é de que a razão para a desoneração do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes de vendas para a ZFM é por causa do previsto no art. 149, § 2º, inc. I, da CF/88, logo se trata de imunidade.

Superada a questão da legislação da contribuição para o PIS e da COFINS, surge uma segunda polêmica, qual seja: há quem defenda que o art. 40, do ADCT não especificou nenhum incentivo, apenas afirmou que a ZFM e suas características seriam mantidas, sendo assim, pelo fato de a equiparação à exportação para o exterior estar prevista no art. 4º, do DL 288/67, e este poder ser revogado por uma lei, estar-se-ia falando de isenção.

Percebe-se que a tese acima parte de premissas equivocadas. Primeiramente, não leva em consideração o status constitucional do DL 288/67, em segundo lugar, parte da premissa de que o conceito de isenção é uma mera dispensa legal do pagamento.

Apenas o fato de a CF/88 ter mantido a ZFM com suas características e a consequente necessidade de uma Emenda Constitucional para revogar o incentivo bastaria para firmar o entendimento de que se trata de imunidade, conforme ensinamentos de Marco Aurélio Greco¹⁰:

Minha opinião é, como expus, que não se trata de mera isenção, mas sim de uma não-incidência constitucionalmente qualificada; **verdadeira imunidade tributária**, insuscetível de modificação ou restrição por norma inferior. (grifei)

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Operações com destino à Zona Franca de Manaus – interpretação do art. 40 do ADCT – Caráter conservativo e caráter dinâmico. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. N. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho/1993.

Entretanto, para que sejam enfrentadas todas as premissas firmadas na tese de que o incentivo fiscal é isenção, suponha-se que o DL 288/67 não tenha *status* constitucional e que baste uma lei para revogar a condição de equiparação à exportação.

Foi demonstrado que a isenção é a mutilação parcial da regra-matriz de incidência tributária. Ora, se não existe uma RMIT sobre as contribuições quando as receitas decorrerem de exportação para o exterior porque a CF retirou expressamente a competência dos legisladores para tal, como seria possível uma norma isentiva posterior vir a mutilar critérios da RMIT de uma lei que sequer existe?

Não obstante, a situação hipotética de que o DL 288/67 estaria sujeito à revogação por meio de lei não é suficiente para admitir-se que o incentivo fiscal é uma isenção, pois o incentivo fiscal está, de fato, no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, sendo o DL 288/67 mero instrumento para que a ZFM alcance a imunidade.

Tanto é verdade que, se por um absurdo jurídico, uma lei revogasse o art. 4º, do DL 288/67, a imunidade conferida às receitas decorrentes de exportação para o exterior continuaria existindo, visto que está prevista na CF/88 e não no DL 288/67, a diferença seria que as vendas para a ZFM não iriam usufruir do incentivo por não ter a equiparação à exportação, ou seja, em momento algum houve a “dispensa legal do pagamento” e sim uma equiparação.

Diferentemente seria se o art. 149, § 2º, inc. I, da CF fosse revogado por Emenda Constitucional, permitindo-se a cobrança de contribuições das receitas decorrentes de exportação, pois, apesar de serem equiparadas à exportação, as vendas na ZFM já não estariam imunes às contribuições.

Admitindo-se, hipoteticamente, que o DL 288/67 seja uma norma infraconstitucional, ele não indica o incentivo fiscal, mas apenas dá à ZFM uma condição especial para que tenha a capacidade de gozar do incentivo fiscal, que, por sua vez, está previsto na CF/88.

Dessa forma, mesmo que se considere a capacidade de uma norma infraconstitucional revogar a condição especial de equiparação das vendas na ZFM para uma exportação ao exterior, não mudaria a natureza jurídica de imunidade do incentivo fiscal.

7 CONCLUSÃO

Conforme o exposto, a Zona Franca de Manaus é tratada de forma especial pelo legislador, que concedeu incentivos fiscais com o intuito de estimular o desenvolvimento da região amazônica e está preservada até o ano de 2073.

Foi realizada uma análise sobre a RMIT e os incentivos fiscais de imunidade e isenção, evidenciando-se a diferença entre os dois institutos jurídicos com o apoio de ampla doutrina.

Verificou-se que o art. 4º, do DL 288/67 foi recepcionado pela CF/88 e adquiriu *status* constitucional pelo disposto no art. 40, do ADCT, posteriormente ratificado pelo art. 92, da EC 42 e 92-A, da EC 83, restando evidente sua hierarquia normativa, de tal modo que só poderá ser modificado por Emenda Constitucional e nunca por norma infraconstitucional.

Foi feita uma análise das legislações das contribuições para o PIS e COFINS. Verificou-se a desnecessidade de a norma infraconstitucional dispor sobre a não incidência de tais contribuições quando as receitas decorrerem de exportação, pois tal previsão já está no art. 149, § 2º, inc. I, da CF.

Com as premissas devidamente firmadas, chega-se à conclusão de que não deve incidir a contribuição para o PIS e a COFINS nas receitas decorrentes de vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, por tal situação fática ser equiparada à exportação e o art. 149, § 2º, inc. I, da CF prever a imunidade das contribuições nesses casos.

Portanto, restou-se evidente que, tratando-se das vendas com destino à ZFM, temos o incentivo fiscal de imunidade.

REFERÊNCIAS

- BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito, o constructivismo lógico-semântico. 5ª Ed. São Paulo, Noeses, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método 7 edição – São Paulo – Noeses 2018.
- COÊLHO, Sacha Calmon. Curso de direito tributário brasileiro. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Temas de direito tributário, vol. III/190, Alba.
- FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos. Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus, proteção constitucional e incentivos fiscais. 1ª Ed. Instituto Memória Editora, 2019.
- GARCIA, Etelvina. Modelo de desenvolvimento Zona Franca de Manaus, história, conquistas e desafios. Norma Editora: SUFRAMA, 2004.
- GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Operações com destino à Zona Franca de Manaus – interpretação do art. 40 do ADCT – Caráter conservativo e caráter dinâmico. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. N. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho/1993.
- SUPERINTENDÊNCIA DO DESENVOLVIMENTO DA AMAZÔNICA: Incentivos fiscais, disponível em <https://www.gov.br/sudam/pt-br/assuntos/incentivos-fiscais>.