



EQUIDADE:

**REVISTA ELETRÔNICA DE DIREITO DA
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS**

GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS

Wilson Lima
Governador

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO
AMAZONAS**

Prof. Dr. Cleinaldo de Almeida Costa
Reitor

Prof. Me. Cleto Cavalcante de Souza Leal
Vice-Reitor

Profa. Ma. Kelly Christiane Silsa e Souza
Pró-Reitor de Ensino de Graduação

Profa. Ma. Samara Barbosa de Menezes
Pró-Reitora de interiorização

Profa. Dra. Maria Paula Gomes Mourão
Pró-Reitora de pesquisa e pós-graduação

Profa. Dra. Maria Olivia de A. Ribeiro Simão
Pró-Reitora de Planejamento

Prof. Dr. André Luiz Tannus Dutra
**Pró-Reitor de Extensão e Assuntos
Comunitários**

Prof. Me. Orlem Pinheiro de Lima
Pró-Reitoria de Administração

Profa. Dra. Maristela Barbosa Silveira e Silva
Diretora da Editora UEA

Prof. Dr. Erivaldo Cavacanti Filho
**Coordenação do Programa de
Pós-Graduação em Direito Ambiental**

Profa. Ma. Taís Batista Fernandes Braga
Coordenadora do curso de Direito

**EQUIDADE:
REVISTA ELETRÔNICA DE DIREITO DA
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO
AMAZONAS**

Profa. Ma. Taís Batista Fernandes Braga, UEA
Coordenação do curso de Direito

Profa. Dra. Patrícia Fortes Attademo Ferreira,
UEA

Prof. Me. Denison Melo de Aguiar, UEA
Editores Chefe

Profa. Ma. Monique de Souza Arruda
Prof. Esp. Átila de Oliveira Souto
Editores Assistentes

Prof. Dr. Celso Antonio Pacheco Fiorillo, PUC-
SP

Profa. Dr. Danielle de Ouro Mamed, UFMS
Prof. Dr. Antonio Carlos Morato, USP
Conselho Editorial

Profa. Dr. Lidiane Nascimento Leão, UFOPA
Prof. Me. Assis da Costa Oliveira, UFPA
Prof. Dr. Nirson da Silva Medeiros Neto, UFOPA
Comitê Científico

Prof. Dr. Daniel Gaio - UFMG/MG
Prof. Dr. Paulo Victor Vieira da Rocha, UEA
Prof. Me. Alcian Pereira de Souza, UEA
Prof. Dr. Erivaldo Cavalcanti e Silva Filho, UEA
Profa. Ma. Monique de Souza Arruda
Prof. Esp. Átila de Oliveira Souto
Profa. Ma. Adriana Almeida Lima
Prof. Dr. Ygor Felipe Távora da Silva
Prof. Me. Neuton Alves de Lima
Avaliadores

Prof. Dr. Ygor Felipe Távora da Silva
Primeira revisão

Prof. Me. Denison Melo de Aguiar
Revisão Final

Os artigos publicados, bem como as opiniões neles emitidas são de inteira responsabilidade de seus autores.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Central da Universidade do Amazonas

R454

Equidade: Revista Eletrônica de Direito da Universidade do Estado do Amazonas/ Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas. Vol. 4. Nº 1. (2021). Manaus: Curso de Direito, 2021.

Semestral

1. Direito – Periódicos. I. Título

CDU 349.6

**A APLICAÇÃO DIRETA DO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO
PELO JUDICIÁRIO BRASILEIRO NA TRIBUTAÇÃO DE PIS/COFINS-
IMPORTAÇÃO DENTRO DA ZONA FRANCA DE MANAUS**

***THE DIRECT APPLICATION OF THE GENERAL AGREEMENT ON TRADES AND
TARIFFS BY THE BRAZILIAN JUDICIARY ON PIS/COFINS-IMPORT TAXES IN
MANAUS FREE TRADE ZONE***

**Dimis da Costa Braga¹
Tiago Brito Martins Martirena²**

Resumo: O artigo pretendeu revisar a bibliografia disponível para tecer considerações acerca da tributação de PIS/COFINS-Importação no ingresso de mercadoria estrangeira na área da Zona Franca de Manaus (ZFM). Analisaram-se as principais disposições legais e doutrinárias acerca do GATT enquanto tratado internacional de comércio, sua força normativa, o sistema próprio de resolução de conflitos e o entendimento das partes contraentes acerca da tributação de fronteira. Também se discorreu sobre o modelo da Zona Franca de Manaus e a previsão legal de que a área constituiria um estado estrangeiro para fins fiscais. A extrafiscalidade da tributação de PIS/COFINS-Importação também foi mencionada e as hipóteses de incidente do referido tributo e do PIS/COFINS incidente sobre a receita das empresas, comparadas. Concluiu-se, ao final, pela conformidade da tributação de PIS/COFINS-Importação sobre as mercadorias estrangeiras que ingressam na área com as disposições legais nacionais e convencionais aplicáveis à espécie, sugerindo-se, portanto, a mudança do entendimento que o judiciário brasileiro tem adotado quando a questão é judicializada.

Palavras-chaves: Zona Franca de Manaus; PIS/COFINS; GATT; tratamento nacional; direito tributário.

Abstract: *The essay was meant to review the available legal doctrine to examine the taxation of PIS/COFINS-Import on the admission of foreign goods at the Manaus Free Trade Zone. The main legal texts and doctrine about GATT as an international trade treaty, it's binding strength, it's own dispute resolution system and the contracting parties understanding about the border taxation were analised. The Manaus Free Trade Zone model and the legal disposition that the area constitutes a foreign country for tax purposes were also studied. The extrafiscality of PIS/COFINS-Import was mentioned and the incidence hypotesis of that tribute and that of PIS/COFINS over income, compared. It was concluded, at the end, that the taxation of PIS/COFINS-Import on foreign merchandise that enters national soil through the Manaus Free Trade Zone attends the national and the conventional dispositions about the matter, beign suggested, therefore, the change of the current brazilian caselaw.*

Keywords: *Manaus Free Trade Zone; PIS/COFINS-Import; GATT; national treatment; tax law.*

¹ Doutor em Ciência Jurídica pela Universidade do Vale do Itajaí, mestre em Direito Ambiental pela Universidade do Estado do Amazonas e bacharel em Direito pela Universidade Federal do Amazonas. Professor Assistente da Universidade do Estado do Amazonas e Juiz Federal em Rondônia. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8515849108906264>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9204-1365>. Contato: dbraga@uea.edu.br

² Especializando em Direito Público pela Escola Paulista de Direito e bacharel em Direito pela Universidade do Estado do Amazonas. Advogado. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1232291580524459>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6747-6722>. Contato: tiago.martirena@outlook.com

INTRODUÇÃO

Os primórdios do comércio internacional demonstram que os estados, paulatinamente, substituem ações próprias e individualistas pela cooperação para o desenvolvimento econômico mútuo, em uma complementação econômica (OLIVEIRA, 2013, p. 15-16).

A especialização da produção do estado tende a diminuir seus custos, tornando o produto competitivo no mercado. No entanto, a especialização em determinado ramo leva, quase que invariavelmente, à falta de especialidade em outros.

Assim, os países firmam acordos internacionais de matiz econômica entre si, com vistas a garantir a livre concorrência e a eliminação do protecionismo nacional, a exemplo dos países que aderiram aos acordos do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), da Associação Latino-Americana de Integração (ALADI) e o próprio Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), objeto de estudo deste artigo.

Os referidos tratados guardam em comum a adoção do princípio do tratamento nacional, ou da não-discriminação, que proíbem o tratamento tributário desigual entre mercadorias de origem nacional e estrangeira.

O princípio tem origens remotas, e, por vezes, tem um escopo muito mais amplo, abarcando não somente o tratamento tributário de mercadorias estrangeiras, mas também as atividades desenvolvidas por não nacionais, bem como os processos de que se utiliza o estado receptor para tutelar as mais diversas celeumas envolvendo estrangeiros.

A adesão a esses tratados, por outro lado, não significa dizer que o estado eliminará toda forma de proteção ao produto nacional. Esse aspecto é definido pela política econômica do governo, que se volta a determinadas atividades produtivas.

Por essa razão é que os organismos em que estão inseridos os tratados possuem mecanismos próprios de resolução de conflitos, pensados de modo a incentivar a cooperação

entre os estados, mas também respeitar a soberania de cada qual na formulação e direção da política econômica própria.

No entanto, a aplicação dos referidos tratados no âmbito interno do estado brasileiro tem sido o centro de embates jurídicos, porquanto há uma divergência interpretativa dos seus termos entre o poder executivo (a quem cabe a execução do plano tributário) e o poder judiciário (que exerce controle de legalidade e de convencionalidade da atuação executiva).

Para os fins deste artigo, dada a amplitude da questão, ater-se-á ao caso específico da tributação do Programa Integral Social (PIS) e Contribuição para financiamento da Seguridade Social (COFINS), em importação no âmbito restrito da Zona Franca de Manaus, com a aplicação do GATT.

O órgão fazendário, quando da entrada de mercadoria estrangeira em solo nacional através da Zona Franca de Manaus, exige o recolhimento de PIS/COFINS-Importação, mas não o faz quando mercadorias nacionais são enviadas à Zona Franca de Manaus (considerando-se que as operações destinadas a essa área são tidas por exportações ao estrangeiro para fins legais, por dicção do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 288/67), o que demonstraria uma diferença desarrazoada de tratamento, a ferir as disposições do GATT, levando as importadoras a questionar a tributação junto ao judiciário.

Assim é que se dá azo à redação deste artigo, com o objetivo de realizar uma análise crítica da matéria, expondo a linha de pensamento que melhor se adequa ao ordenamento jurídico brasileiro.

2. O GATT E SUA NATUREZA DIPLOMÁTICA

A Organização Mundial do Comércio é um organismo internacional com personalidade jurídica própria, instituído pelo Acordo Constitutivo de Marrakesh, tendo por objetivo a promoção de um sistema de comércio internacional multilateral sólido, com um mecanismo

específico para a solução de controvérsias envolvendo a aplicação dos tratados firmados sob sua direção.

O Acordo de Marrakesh é resultado da Rodada Uruguai de Negociações do Sistema Multilateral de Comércio e, para além de criar a OMC, incorporou, como anexos, diversos tratados relativos a comércio exterior, dentre os quais se inclui o GATT 47 e o resultado de várias rodadas que promoveram alterações no texto convencional, chamado de GATT 94 (BARACAT e FREITAS, 2010, p. 58-59).

O GATT foi elaborado com o objetivo primeiro de reduzir as tarifas aduaneiras e as barreiras ao comércio entre os países signatários, como se depreende da leitura do preâmbulo:

[Os Membros,] Almejando contribuir para a consecução desses objetivos, mediante a conclusão de acordos recíprocos e mutuamente vantajosos, visando à redução substancial das tarifas aduaneiras e de outras barreiras às permutas comerciais e à eliminação do tratamento discriminatório, em matéria de comércio internacional; [convieram...]

Para esse fim, prescreve o Acordo uma série de princípios e regras de normatividade limitada que visam a eliminação do tratamento discriminatório entre mercadorias estrangeiras e nacionais, junto com um procedimento de solução de controvérsias acerca de eventual descumprimento das cláusulas por alguma das partes aderentes.

Esse relaxamento da normatividade é justificável pelo próprio tema sobre o qual versa o tratado, ou seja, a política comercial externa do Estado (com forte influência do flutuante mercado financeiro), e está previsto no art. XXVIII.1 do GATT:

1. Os [Membros] reconhecem que as tarifas alfandegárias frequentemente constituem sérios obstáculos ao comércio; **portanto as negociações com as vantagens da reciprocidade e mutualidade**, direcionadas à redução substancial dos níveis gerais de tarifas e outros encargos sobre importações e exportações e em particular sobre a redução destas elevadas tarifas que desestimulam a importação, até mesmo em pequenas quantidades, e **conduzidas**

de acordo com os objetivos deste Acordo e das necessidades variáveis de cada um [Membros], são de grande importância para a expansão do comércio internacional. Os [Membros] poderão, portanto, promover estas negociações de tempo em tempo (Grifo nosso).

Embora preveja regras gerais, aptas a nortear as ações dos Membros na condução da sua política de comércio exterior, grande parte da normatividade deve vir de ajustes recíprocos a serem determinados em rodadas posteriores de negociação, pelo que se percebe, claramente, um caráter diplomático, e não tão normativo do tratado.

No caso dos países em desenvolvimento, categoria a que pertence o Brasil, aparte de declarações recentes do Ministro das Relações Exteriores (CAMPOS, 2019), as normas do GATT são ainda mais brandas, pois gozam de especial proteção no âmbito do tratado, não lhe sendo exigida a reciprocidade no tratamento favorável que receba dos outros membros, conforme se extrai do art. XVIII.2:

As Partes Contratantes reconhecem além disso que **pode ser necessário** para as Partes Contratantes previstas no parágrafo primeiro [que estão nos primeiros estágios de desenvolvimento], com o objetivo de executar seus programas e suas políticas de desenvolvimento econômico orientados para a elevação do nível geral de vida de suas populações, **tomar medidas de proteção ou outras medidas que afetem as importações e que tais medidas são justificadas** na medida em que elas facilitem a obtenção dos objetivos deste Acordo (Grifo nosso).

Assim, as disposições do GATT constituem-se de disposições cuja normatividade é limitada, dada a ampla possibilidade negocial e a dependência que o sistema tem da diplomacia, necessitando de um procedimento específico para resolução das controvérsias, alheio à noção hodierna de jurisdição interna.

3. O PRINCÍPIO DO TRATAMENTO NACIONAL E A SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS NO ÂMBITO DA OMC

Dentro da realidade do GATT, cujo espírito é o de eliminar, ou mitigar, o protecionismo de mercado, previu-se o princípio do tratamento nacional em matéria de tributação no art. III.2, que proíbe a incidência de tributos internos sobre mercadorias oriundas de outro país contratante de modo a proteger a produção nacional, e que é objeto de especial atenção deste trabalho:

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. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.

Da leitura do referido artigo, é importante extrair, para os fins deste estudo, que as proibições feitas são relativas aos tributos internos, não abarcando os ajustes fiscais de fronteira, que se destinam a igualar, em termos de carga tributária, a mercadoria importada e a equivalente nacional.

O que o princípio do tratamento nacional (ou da não discriminação) prevê é que, uma vez internalizada a mercadoria estrangeira, ela deve ser tratada como qualquer outra que esteja em circulação no território nacional.

A problemática reside em se determinar até que ponto a tributação do produto estrangeiro pode ser considerada como ajuste fiscal e a partir de quando constituiria tratamento discriminatório.

A celeuma resultou na formação de um Grupo de Trabalho no âmbito do GATT, que produziu um relatório, sob a designação GATT L/3464, em 1970.

A conclusão a que chegou o Grupo de Trabalho foi que as provisões do GATT foram feitas com base na realidade vivida à época dos estudos que levaram à instituição do acordo, e já não mais refletem a realidade econômica.

Isso se dá em razão da multiplicidade de métodos de tributação, que podem ser diretos, indiretos, em cascata ou não, o que inviabiliza a análise imediata da ocorrência ou não do tratamento discriminatório.

Em resposta à impossibilidade técnica de aferimento imediato do cumprimento do princípio do tratamento nacional, o Grupo de Trabalho se reportou ao mecanismo de solução de controvérsias existente dentro do âmbito da organização, pelo que seria possível a qualquer parte requerer à outra a demonstração do planejamento que teria levado à fixação dos tributos de ajuste fiscal nas respectivas alíquotas.

O mecanismo de solução de controvérsias é descrito precisamente no art. XXII e no art. XXIII do GATT, e, em suma, é um sistema composto por: uma etapa bilateral de consulta e conciliação entre a Parte prejudicada e a prejudicante; e, não sendo resolvido o conflito entre as próprias partes, uma multilateral, envolvendo os Membros em geral da OMC (BENJAMIN et. al., 2013, p. 373-374).

A primeira etapa nasce da consulta de uma das partes, dirigida à outra, sobre aspectos obscuros na aplicação das cláusulas do GATT. O próprio tratado se encarrega de determinar que a parte requerida deve responder à consulta feita pela requerente de forma compreensiva, pelo que, mais uma vez, se denota o caráter contratual e diplomático das disposições do Acordo.

Frustrada a etapa de consulta bilateral, a parte que se julga lesada pode realizar, então, requerimentos e propor soluções aos empasses, ao que deve responder a parte requerida após examinar as ponderações com boa vontade.

Somente após serem frustradas as tentativas de acordo em um prazo razoável é que se pode acionar as partes contraentes como um todo, que podem determinar as diligências necessárias à formação de seu convencimento.

A depender da conclusão a que chegar o colégio das partes, podem autorizar a parte lesada a suspender qualquer obrigação ou concessão decorrente do tratado, em estrito cumprimento à já mencionada reciprocidade que norteia as relações diplomáticas.

Ressalta-se, nesse ponto, que, como medidas de política comercial exterior predominantemente negociais, as concessões podem ser gerais, aplicadas às importações indiscriminadamente, ou específicas, destinadas a fomentar determinado mercado, pelo que se explicita, ainda mais, a necessidade de um mecanismo próprio para a solução dessas controvérsias, com ampla análise econômica em cada caso.

4. O MODELO ZONA FRANCA DE MANAUS E A FICÇÃO JURÍDICA DO ESTADO ESTRANGEIRO

A diminuição das desigualdades regionais constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, conforme art. 3.º, inciso III da Constituição Federal de 1988, e princípio da ordem econômica nacional conforme art. 170, inciso VII do texto constitucional. Sobre a redução das desigualdades regionais, explica Figueiredo (2014, p. 101):

Consiste no compartilhamento equânime, em todas as regiões do país, do desenvolvimento social advindo da exploração de atividade econômica. Fundamenta-se no princípio geral de direito do solidarismo que consubstancia todo o intervencionismo social, bem como num conceito de justiça distributiva, visto sob uma perspectiva macro, no qual o desenvolvimento da Nação deve ser por todos compartilhado, adotando-se políticas efetivas de repartição de rendas e receitas, com o fito de favorecer as regiões e as classes sociais que se encontram em desnível e em posição de hipossuficiência em relação às demais.

Uma das regiões que mais sofrem com a desigualdade no desenvolvimento socioeconômico é o norte do país, historicamente em descompasso com o resto da nação dado o isolamento geográfico e a densidade da floresta amazônica.

Em atenção às necessidades dessa região, foi criada a Zona Franca de Manaus, cuja regulamentação se deu pelo Decreto-Lei n.º 288/67, definindo-a, sem seu art. 1.º, como sendo:

[...] uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

Dentre os incentivos fiscais promovidos pelo Decreto-Lei n.º 288/67, encontra-se uma ficção jurídica que equipara a área a um estado estrangeiro para fins fiscais de entrada de mercadoria de origem nacional, como se depreende da leitura do art. 4.º, que prevê:

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.

Note-se que a ficção do estado estrangeiro só é prevista para a remessa de mercadoria de origem nacional, não se aplicando, portanto, às mercadorias ainda sujeitas a desembaraço aduaneiro.

Diante dessa situação, passou-se a questionar junto ao judiciário se a Fazenda Nacional não estaria desrespeitando o princípio do tratamento nacional, pois não estando as mercadorias de origem nacional sujeitas aos tributos, também não poderiam estar as mercadorias estrangeiras.

Esse entendimento poderia ser acatado, e o tem sido, se o sentido da expressão “mercadoria de origem nacional” estivesse ligado ao território em que foi produzido o bem.

No entanto, para o efeito da lei, entende-se que a mercadoria de origem nacional seria aquela cuja origem imediatamente anterior à entrada na Zona Franca seja outro ponto do território nacional, sendo irrelevante se foi produzida nacionalmente ou se é mercadoria produzida no estrangeiro, submetida a processo de desembaraço aduaneiro quando da importação.

Doutro modo, estar-se-ia transformando a Zona Franca de Manaus em mera área de trânsito aduaneiro, por onde se passam todos os produtos estrangeiros com destino a outras localidades do território nacional, já que, sob guarda do princípio do tratamento nacional, as mercadorias estrangeiras poderiam ingressar no mercado local desoneradas e mais competitivas em relação à indústria brasileira, o que acabaria por ofender a garantia de desenvolvimento nacional, prevista no inciso II do art. 3.º da Constituição Federal de 1988, e o princípio implícito de igualdade econômica, que, novamente nas palavras de Figueiredo (2014, p. 104), é:

[...] meramente formal, servindo para nivelar os agentes detentores de poderio econômico, com aqueles que, apesar de não deterem parcela significativa de mercado, dele participam sendo vitais para sua salutar manutenção.

Conforme Silva (2015, p. 806-807), o poder constituinte originário, quando da formulação dos princípios que norteariam a ordem econômica nacional, compeliu a ruptura da dependência em relação a centros capitalistas desenvolvidos, objetivando a formação de um capitalismo nacional independente, através de um desenvolvimento autocentrado em que os detentores do capital nacional e o próprio Estado estariam no controle pleno do mercado interno e da capacidade de competir no mercado mundial.

Ou seja, para além de visar o desenvolvimento autocentrado da economia nacional, o texto constitucional ainda determina, de forma implícita, que o Estado tome medidas para assegurar aos produtores nacionais a capacidade de competir no mercado.

Assim sendo, a interpretação da ficção jurídica de um estado autônomo na ZFM deve ser feita de modo a, também, assegurar a competitividade nacional, o que não se verifica ao desonerar as mercadorias estrangeiras para além do planejamento do Poder Executivo, estendendo os efeitos da ZFM para o plano internacional.

5. A NATUREZA EXTRAFISCAL DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO

Instituídos pela Lei n.º 10.865/04, os tributos de PIS/COFINS-Importação incidem sobre os produtos estrangeiros quando da entrada no mercado local e, excepcionalmente, aos nacionais ou nacionalizados que venham a reingressar no país.

Da redação do texto legal, percebe-se desde logo que o objetivo do tributo não estaria restrito a uma suposta isonomia entre a tributação de PIS/COFINS no âmbito interno e no ato de importação, porquanto os bens nacionais que retornam ao país já foram onerados em fases anteriores da cadeia tributária.

A corroborar com essa interpretação estão as próprias alíquotas aplicadas, que, na importação, correspondem a mais que o dobro daquelas que oneram os produtos no mercado local, sem olvidar, ainda, da incidência de Imposto sobre Importação (II), que agrega ainda maior carga de tributos ao produto estrangeiro.

Aliás, a incidência de PIS/COFINS no âmbito interno se dá sobre o faturamento, enquanto na importação o tributo é calculado sobre o valor da mercadoria, o que afasta a possibilidade de o tributo ser direcionado a um tratamento diferenciado na tributação interna, o que seria vedado.

Conquanto as empresas, ao buscar o judiciário, afirmem que a incidência de PIS/COFINS-Importação no ingresso de mercadorias estrangeiras pela ZFM feriria o princípio do tratamento nacional, essa linha de argumentação levaria à própria extinção da PIS/COFINS-

Importação, já que, mesmo fora da ZFM, tem alíquota superior à utilizada quando incide sobre o faturamento.

Para se verificar violação ao tratamento nacional é necessário que se proceda a uma comparação em larga escala de todos os tributos incidentes sobre o processo de importação, dada a multiplicidade dos meios de ajuste fiscal de fronteira.

As deficiências de tributação, em geral, são corrigidas através de II e IPI, mas não é possível equiparar as regras-matrizes de tributação de PIS/COFINS-Importação e aquelas aplicadas na tributação de PIS/COFINS devidos no mercado interno. Embora a nomenclatura idêntica traga certa confusão, são impostos diferentes, com hipóteses de incidência distintas.

Para que se proceda ao ajuste da carga tributária da mercadoria importada, considera-se o próprio valor do bem. No caso do PIS/COFINS que incide no mercado interno, o alvo da tributação é a receita da empresa, e não o bem. Eis a razão pela qual não se pode proceder à comparação entre os dois tributos.

Inclusive, dita questão já foi alvo de discussão no Supremo Tribunal Federal, especificamente no Recurso Extraordinário 559.937/RS, em que a Fazenda Nacional, a pretexto de promover a isonomia entre mercadorias nacionais e estrangeiras, tentava alargar a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

Tal argumento não prosperou, tendo a Ministra Ellen Gracie, relatora do recurso, ementado o julgado da seguinte forma:

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. **São tributos distintos.**
8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos

desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.

Sobre a extrafiscalidade tributária, é válido mencionar o ensinamento de MARTINS (2012, p. 36-37):

Vezes sem conta a postura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de ‘extrafiscalidade’.

Retoma-se, aqui, a própria permissão concedida pelo GATT aos países em desenvolvimento para tomar medidas de proteção à indústria nacional, em perfeita consonância com o ideal da soberania nacional como princípio norteador da ordem econômica constitucional.

CONCLUSÃO

O presente artigo pretendeu analisar a aplicabilidade ou não das disposições do GATT atinentes ao princípio do tratamento nacional na tributação de PIS/COFINS-Importação dentro do âmbito da ZFM.

Verificou-se que o princípio do tratamento nacional é uma obrigação assumida pelas partes contraentes de não tratar as mercadorias estrangeiras de modo mais gravoso que as mercadorias nacionais.

Também se destacou que a OMC dispõe de um mecanismo próprio e adequado para dirimir os conflitos de aplicação de seus tratados, baseado em vias diplomáticas e, sobretudo, no princípio da reciprocidade.

Defendeu-se, também, que a ficção jurídica da ZFM como estado estrangeiro não pode ser interpretada de modo a desonerar por completo as importações feitas de outros estados soberanos, sob pena de se desvirtuar a própria ordem econômica constitucional.

Por fim, evidenciou-se que o PIS/COFINS-Importação tem natureza extrafiscal, não podendo ser comparado com a tributação de PIS/COFINS sobre o faturamento, diante da diferença entre as hipóteses de incidência.

Conclui-se, pelos argumentos expostos, que a tributação de PIS/COFINS-Importação no âmbito da ZFM não fere as disposições do GATT relativas ao princípio do tratamento nacional.

REFERÊNCIAS

- BARACAT, Fabiano Augusto Piazza; FREITAS, Vladimir Passos de. Barreiras ambientais ao comércio e sustentabilidade. **Domínio Público**. Curitiba: PUCPR, 2010. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp126871.pdf>>. Acesso em 05.10.2019.
- BENJAMIN, Daniela Arruda (org). **O sistema de solução de controvérsias da OMC: uma perspectiva brasileira** – Brasília: FUNAG, 2013.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 05.10.2019.
- BRASIL. **Decreto-Lei n.º 288/67**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0288.htm>. Acesso em 05.10.2019.
- CAMPOS, Ana Cristina. **Araújo: dispensa de status especial na OMC nos coloca como país grande**. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/internacional/noticia/2019-03/araujo-dispensa-de-status-especial-na-omc-nos-coloca-como-pais-grande>>. Publicado em 20.03.2019. Acesso em 05.10.2019.
- FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico** – Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS** – São Paulo: Noeses, 2012.
- OLIVEIRA, Henrique Altemani de (Coord.); LESSA, Antônio Carlos; ALMEIDA, Paulo Roberto de. **Integração Regional: uma introdução** – São Paulo: Saraiva, 2013.
- OMC. **Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1947**. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1197486062.doc>. Acesso em 05.10.2019.
- OMC. **Report of the Working Party adopted on 2 December 1970 (L/3464)**. Disponível em: <<http://www.worldtradelaw.net/document.php?id=reports/gattpanels/bordertax.pdf>>. Acesso em 05.10.2019.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 38.^a ed. – São Paulo: Malheiros, 2015.

Equidade: Revista Eletrônica de Direito da UEA
Vol. 4. Nº 1, julho-dezembro/2021
ISSN: 2675-5394

STF. **Recurso Extraordinário 559.937/RS**. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra ELLEN GRACIE. Julgado em 20.03.2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em 05.10.2019.

Data de submissão: 25 de outubro de 2021.

Data de aprovação: 18 de janeiro de 2022.