



Ives Gandra da Silva Martins
Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho
Marcelo Magalhães Peixoto
COORDENADORES

TRIBUTAÇÃO NA ZONA FRANCA DE MANAUS

(Comemoração aos 40 anos da ZFM)

Marco Aurélio Greco	Adilson Rodrigues Pires
Valéria Furlan	Vânia Senegalia Morete Spagolla
Alísio Cláudio Barbosa Ribeiro	Yuri Dantas Barroso
Danielle Maia Queiroz	Maria de Fátima Ribeiro
Ellen Larissa de Oliveira Frota	German Alejandro San Martín Fernández
Ernesto dos Santos Chaves da Rocha	Marco Evangelista
Fábio Pereira Garcia dos Santos	Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho
Glauco Lubacheski de Aguiar	Monique Cruz
Omar Oliveira de Gusmão	Vera Carla Nelson de Oliveira Cruz
Rachel Benchaya	André Elali
Rogério Emilio de Andrade	Ezio Giobatta Bernardinis
Ives Gandra da Silva Martins	



PERMISSÃO DE USO DE DIREITOS AUTORAIS SÃO SERVIÇOS CONSIDERADOS COMO INSUMOS, QUE, QUANDO TRIBUTADOS, GERAM DIREITO A CRÉDITO NO REGIME JURÍDICO DO PIS/COFINS – DISCIPLINA CONSTITUCIONAL PARA AS EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS - PARECER

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional e Presidente do Centro de Extensão Universitária.

1. Consulta

Formula-me o eminente advogado Mario Daud Filho a seguinte consulta:

A Consulente é empresa industrial incentivada, estabelecida no pólo fabril da Zona Franca de Manaus, e tem como atividade principal a indústria e comércio de mídias óticas e magnéticas virgens e gravadas, bem como a fabricação de resina plástica de poliestireno.

Com a edição das Leis nº 10.637, de 30.12.2002 (DOU de 31.12.2002 - edição extra), nº 10.833, de 29 (DOU de 30.12.2003 - edição extra-A), nº 10.865, de 30.04.2004 (DOU de 30.04.2004 - edição extra), e nº 10.996, de 15.12.2004 (DOU de 16.12.2004), foi instituída nova modalidade de apuração da contribuição ao PIS e Cofins, denominada de *não cumulativa* (débito versus crédito).

Analisando as legislações acima, a Consulente viu-se, então, compelida a apurar o PIS e a Cofins observando a sistemática prevista nestas leis (não cumulativa).

A Consulente, para exploração deste mercado de mídias gravadas (CD áudio e DVD), celebra contratos com empresas brasileiras e estrangeiras, detentoras dos direitos autorais relativos aos filmes e às músicas, para proceder a sua replicação/reprodução e posterior comercialização.

Em resumo, o contrato é formalizado com observância plena das regras existentes na legislação que rege a proteção dos direitos autorais (Lei nº 9.610, de 19.2.1998) sendo que, para que a Consulente possa reproduzir e comercializar os filmes em DVD e as músicas em CD, os contratos têm por escopo a cessão dos direitos para a Consulente de replicação (processo

de cópia) e venda do CD, DVD e gravados, que remunerará a empresa cedente dos direitos por esta exploração.

A remuneração paga pela Consulente, nos termos da Lei nº 9.610/98, classifica-se como direitos autorais, por se tratar de remuneração dos direitos do autor pela exploração de sua obra que, nos casos em análise, tratam-se de filmes e músicas.

Para a reprodução/replicação do filme e das músicas em DVD e CD e posterior comercialização, a Consulente incorrerá em gastos para produção dos mesmos (fabricação dos discos DVD e CD, da caixa e do encarte para a embalagem do produto, entre outros itens considerados como insumos).

A Consulente, para poder programar a reprodução dos discos, deverá inicialmente formalizar o contrato com as empresas detentoras dos direitos de exploração para iniciar a operação.

Vale lembrar que, apesar dos insumos necessários para a reprodução do DVD e do CD acima mencionados, o principal insumo envolvido é o filme ou a música, conforme o caso, sem o qual o produto inexistente, não se prestando sequer para utilização como disco virgem para gravação, eis que o processo de fabricação de um DVD e de um CD utilizados em gravação doméstica é distinto, constituindo-se, pois, em outro produto.

Em outras palavras, os discos DVD e CD possuem como insumo principal o filme e a música, que serão inseridos nos discos e serem prensados e depois comercializados, pois o intuito do adquirente dos produtos da Consulente se traduz apenas na compra de filmes e músicas, objeto principal do produto.

Entretanto a Consulente, ao analisar a legislação do PIS e Cofins para proceder à apuração de maneira não cumulativa, pretende solicitar opinião acerca de questão ainda não esclarecida totalmente pela legislação, qual seja: a composição dos valores passíveis de creditamento descritos, principalmente, no artigo 3º das Leis nº 10.637 e nº 10.833/03 e à luz da Lei nº 10.996/04, mormente sobre a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins sobre os valores pagos às empresas com as quais firmará contrato para pagamento dos direitos autorais.

Senão vejamos.

1.1. Conceito de insumo

Vejamos o disposto no artigo 30 das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03:

Art. 3º - Do valor apurado na forma do artigo 2º (*) a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

(*) O art. 2º dispõe acerca da base de cálculo e alíquota aplicável na determinação do PIS e COFINS devido com base nas receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes. (grifos nossos)

No entanto, a legislação que disciplina o assunto não esclareceu por completo o conceito de insumo descrito no inciso II do artigo 30 supra.

Cumpra-nos, então, dirimir o conceito de insumo pretendido pelo legislador e que deve ser aplicado pela Consulente na apuração do PIS e da Cofins.

Neste sentido, faz-se mister trazer à baila o conceito do vocábulo *insumo* já solidificado em outros tributos.

O Estado de São Paulo, através do disposto na Decisão Normativa CAT nº 1 de 25.4.2001, assim conceitua como insumo:

Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços [...] (grifos nossos)

Já na legislação que rege o IPI, podemos abstrair que o conceito de insumo deve ser entendido como aquele que, embora não integrado ao produto, seja consumido no processo de industrialização, salvo se compreendido entre os bens do ativo permanente (Parecer Normativo CST nº 65/79 e artigo 164, inciso I, do RPI/2002 - Decreto nº 544 de 26.12.2002).

Assim, constata-se que o conceito de insumo previsto na legislação do ICMS guarda estrita relação com a hipótese de incidência do tributo, ou seja, a circulação de mercadorias, da mesma forma ocorrendo com o IPI, em que insumo é aquele utilizado na fabricação de produtos industrializados.

Desta forma, para fins do cálculo do crédito do PIS e da Cofins, deve o conceito de insumo possuir relação intrínseca com a hipótese de incidência.

cia das contribuições, devendo os conceitos acima descritos ser utilizados subsidiariamente.

Em outras palavras, o conceito do vocábulo *insumo* descrito na lei e utilizado na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços deve guardar, neste contexto, relação com a obtenção da receita a ser auferida pela empresa, e, no caso em questão, com a receita de venda dos filmes em DVD e das músicas gravadas em CD.

Segundo o Novo Aurélio¹, o vocábulo *insumo* é "tradução do inglês input, por analogia com consumo, é o elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc. fator de produção".

Luiz Antonio Sacconi² define *insumo* como qualquer item exigido para a produção (matérias-primas, equipamentos, energia, recursos, etc.).

Neste sentido, excetuadas as disposições contidas na legislação, entende a Consulente que poderão ser objeto de crédito todas as aquisições de bens de produção, insumos, materiais intermediários, de embalagens, de serviços e quaisquer outros custos de aquisições ou produção de bens e serviços, desde que possuam relação direta com a produção da receita.

Pelo exposto, entende a Consulente que o valor pago a título de direitos autorais, por se configurar insumo indispensável à reprodução dos DVD's e CD's, gera direito ao crédito de PIS e Cofins.

A Consulente sustenta a afirmação acima, alicerçando-se ainda na Lei nº 10.865, que, em seu artigo 15, §6º, estabelece que o conceito de insumo "alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica, desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições [...]."

Apesar de a Lei nº 10.865 dispor sobre os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica (exploração de sons) e de a Consulente atuar na área audiovisual (exploração de imagens com ou sem sons), constata-se que, conceitualmente, trata-se de item similar em sua essência.

Entretanto, como é sabido, a Consulente não pode utilizar indistintamente tais direitos, já que a própria Lei nº 9.610/98, que consolida a legislação sobre direitos autorais, assegura aos autores de uma obra, seja ela literária, plástica, musical, entre outras, o direito de perceber um *quantum* pela sua criação.

Portanto, ao se utilizar dos direitos autorais, em algum momento a empresa terá que efetuar o pagamento destes àqueles que os detêm e, nesta fase, entende a Consulente, surgem as seguintes assertivas:

1. *O Dicionário da Língua Portuguesa*. São Paulo: Nova Fronteira, pp. 11-20
2. *Mini-dicionário Sacconi da língua portuguesa*. São Paulo: Atual, 1998, p. 399

- a) o pagamento do direito autoral ao detentor é tratado como receita;
- b) receita, por sua vez, conforme conceito legal, é fato gerador para PIS e Cofins;
- c) todavia, esta receita já será tributada pelo PIS e pela Cofins quando da venda do produto pela Consulente; e
- d) constituem-se em créditos do PIS/Cofins os bens de revenda e bens e serviços utilizados como insumo, inclusive combustíveis, lubrificantes e os direitos autorais pagos pela Consulente.

Entretanto, como (i) o disposto no inciso LI do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 veda, explicitamente, o crédito na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, (ii) o artigo 3º da Lei nº 9.610/98 disciplina que os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis e, como (iii) a Lei nº 10.996/04 estabeleceu a alíquota de 0% nas operações de vendas de mercadorias efetuadas por pessoa jurídica fora da ZFM para empresas situadas na ZFM destinadas à industrialização e comercialização, surge a dúvida se os direitos autorais, classificados como bens móveis, sujeitam-se ao disposto no artigo 2º da Lei nº 10.996/04, ou seja, redução a 0% do PIS e Cofins e, por conseguinte, não gerando crédito à Consulente.

Assim, ante o silêncio da Lei, pretendemos conhecer seu entendimento em relação à situação em comento.

Importa salientar, para sua correta apreciação da questão, que os cedentes dos direitos autorais relativos aos filmes e às músicas encontram-se, em sua maioria, sediados no exterior – portanto, a Consulente deve remeter os honorários a título de direitos autorais sobre os filmes e músicas para o exterior –, sendo outro tanto sediado no Brasil, fora da Zona Franca de Manaus.

Isto posto, apresentam-se os seguintes quesitos, os quais poderão ser incrementados em razão das respostas que sejam obtidas:

- a) Está correto o entendimento da Consulente que os valores pagos à pessoa jurídica a título de direitos autorais pela exploração de obras audiovisuais enquadram-se no conceito de insumo descrito na legislação do PIS e Cofins, passíveis de creditamento pela Consulente?
- b) Está correto o entendimento da Consulente de que a receita decorrente dos direitos autorais cobrados da Consulente pelos detentores de tais direitos constitui-se em fato gerador do PIS e da Cofins?

c) Em caso positivo para o item b, considerando que a Consulente encontra-se estabelecida na ZFM, aplica-se a alíquota zero de PIS e Cofins, estabelecida na Lei nº 10.996/04, às receitas auferidas junto à Consulente pelos detentores dos direitos estabelecidos fora da ZFM? E quanto aos detentores cujos pagamentos de direitos autorais são realizados mediante remessa de divisas ao exterior? Essas remessas estão sujeitas à tributação do PIS e Cofins? Se sim, a Consulente, já tendo pago os tributos em comento quando da venda dos DVD's e CD's no mercado, pode se creditar do valor correspondente? Ou, embora não haja emissão de documento fiscal referindo-se à remessa à receita auferida junto a Consulente que está na ZFM, dar-se-ia também o tratamento de alíquota "0"?

2. Resposta

Considerações preliminares fazem-se necessárias não só a respeito da inteligência do artigo 40 do ADCT, como sobre a impossibilidade de aplicação da alíquota zero nas aquisições de bens ou prestação de serviços a empresas situadas na Zona Franca de Manaus, além de análise preliminar quanto à correta interpretação da Superintendência Regional da Receita Federal – 2ª Região Fiscal, concernente ao crédito de insumos relativo ao PIS/Pasep, quando da permissão de uso de direitos autorais como insumos de bens destinados a consumidor final.

Só depois, de forma perfunctória, responderei a consulta formulada.

A primeira consideração preambular vincula-se, pois, ao artigo 40 do ADCT, que, à luz das decisões do STF, consolidou, até 2023, o direito de gozo de incentivos fiscais de quaisquer espécies (passados, presentes e futuros) para manter a competitividade daquele pólo de desenvolvimento da região amazônica em relação às demais regiões do País, à luz do modelo de incentivos conformado pelo DL nº 288/67.³

3. O Min. Nelson Jobim na ADIN 2348-MC-DF esclarece: "o Decreto—Lei nº 288/67 é o parâmetro para o exame da constitucionalidade da Medida Provisória nº 2.037, porque esta estabelecido na própria Constituição, na medida em que ela diz no artigo 40 do ADCT:

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

Penso que isso está definido no Decreto—Lei nº 288. Quero explicitar que não há confronto. Não estamos rompendo com o modelo da Constituição. Estamos dizendo que Decreto—Lei é o parâmetro para a inteligibilidade e quem escolheu este parâmetro foi a própria Constituição no art. 40 do ADCT.

A Emenda n. 42/03, ao prorrogar de 2013 para 2023 o prazo dos estímulos mencionados na lei, de rigor confirmou a importância estratégica que a região assume no sentido de povoar e desenvolver área, que, por suas riquezas naturais, é tão cobiçada por todo o mundo.

Comentei, de forma perfunctória, o referido dispositivo como se segue:

O artigo 40 foi imposição do Estado da Amazônia à Constituinte, pois seu relator era Deputado amazonense (Bernardo Cabral).

Todos os incentivos foram mantidos pelo prazo de 25 anos, isto é, até 2.013.

Entendo que a redação assegura o direito adquirido no regime jurídico existente para as empresas lá situadas até 2.013, independentemente de alterações feitas, por lei federal, para novos projetos ou empreendimentos.

Em outras palavras, na leitura que faço deste dispositivo, o regime jurídico, para todos os beneficiários dos estímulos mencionados até 2.013, está garantido, podendo as variações que no futuro vierem a ser introduzidas por lei federal apenas atingir empreendimentos novos, pois para estes não há regime assegurado no que diz respeito a critérios de aprovação. Não há direito adquirido.

Para mim, o Decreto nº 205/91, no que modificou o regime passado, é inconstitucional por criar obrigação modificativa, só permitida por lei, no que concerne a novos critérios.

O parágrafo único, a meu ver, é aplicável apenas para os novos empreendimentos. A lei federal poderá, quanto a estes, alterar os critérios que venham a disciplinar ou que disciplinaram a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. À evidência, se a lei prejudicar a manutenção dos incentivos, será inconstitucional, visto que poderá, de rigor, criar tais dificuldades que inviabilizem o estímulo regional que a Constituição houve por bem temporariamente manter.

A correta interpretação não permite que os critérios para disciplinar a aprovação de projetos possam ser redutores dos incentivos⁴.

Não poucas vezes, o Supremo Tribunal Federal adotou idêntica interpretação, entendendo ser impossível a alteração dos incentivos e das

Não posso me furtar a verificar que o modelo de incentivos fiscais mantido pela Constituição é o estabelecido no Decreto—Lei nº 288/67.

4. Comentários à Constituição do Brasil, 9. ed., v. 3. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 366-9.

técnicas de estímulo adotadas, sempre que se objetivou reduzir o espectro do referido dispositivo.⁵

O discurso constitucional merece breves considerações.

A primeira delas é que a Zona Franca de Manaus, como foi criada nos termos do Decreto-lei nº 288 e alterações havidas anteriormente, a outubro de 1988, manteve, sob a nova ordem constitucional, suas características de zona de livre comércio. Em nenhum momento, o legislador supremo declara que a legislação pretérita é mantida tal qual conformada no momento de promulgação da nova Carta e que, a partir dele, sem macular o disposto naquelas leis complementares ou ordinárias pretéritas, poderão os poderes públicos das diversas entidades federativas criar novas soluções fiscais, inclusive revogando estímulos e instituindo novos, teoricamente não previstos.

Não é isto o que está escrito. O que está escrito é que *todas as características de zona de livre comércio são mantidas* (presente do indicativo), conformando, pois, os estímulos passados, presentes e futuros próprios de uma zona de livre comércio. *Foi o que declarou o constituinte, para assegurar o fundamental pólo de desenvolvimento da região.*⁶

Retirar incentivos é proibido pelo artigo. *Usar* de novos incentivos pertinentes a este tipo de área estimulada para levar o desenvolvimento à Amazônia – e a zona de livre comércio permitiu notável expansão da região, afastando olhos gordos intervencionistas de todo o mundo, que viam na Amazônia não um território brasileiro, mas internacional – é um imperativo. O constituinte não deixou margem a manobras convenientes, e coniventes objetivando a extinção de alguns incentivos e a criação de outros mecanismos arrecadatórios, no intuito de reduzir a zona de livre

comércio à expressão quase nenhuma.⁷ Tais manobras poderiam ensejar, a curto prazo, aumento de arrecadação, mas violariam o princípio constitucional e destruiriam a mais avançada linha de resistência econômica e social a interesses externos de tornar a Amazônia patrimônio da humanidade.

Há autores que, todavia, dizem que o parágrafo único do mencionado artigo das disposições transitórias permitiria raciocínio amputador do objetivo maior do constituinte, que é manter um pólo de desenvolvimento na rica e despovoada Amazônia.

O raciocínio seria o de que somente lei federal poderia revogar os estímulos dos projetos da Zona Franca.

Carece de sustentação tal exegese.

À evidência, os critérios a que se refere o constituinte no mencionado parágrafo único *são os critérios procedimentais*, aqueles que disciplinam a aprovação dos projetos, e não os que se referem à própria natureza e extensão dos estímulos.⁸

Vamos admitir, por hipótese, que se reputa conveniente alterar a competência de atribuições de um órgão federal encarregado de fiscalizar e aprovar projetos.

5. Na ADIN n. 1799/AM, lê-se o seguinte trecho na decisão: "Entendeu-se que a previsão do § único, do referido art. 40, do ADCT, no sentido de a lei federal poder modificar os critérios que disciplinam ou venham disciplinar a aprovação dos projetos da Zona Franca de Manaus, não permite a supressão dos incentivos fiscais garantidos no 'caput' do mesmo artigo, sob pena de esvaziamento deste (STF – Pleno – ADIN N. 1799/AM, Medida Cautelar, Rel. Min. Marco Aurélio, decisão: 19/3/1998, Informativo STF, n. 103)" (*Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional*, São Paulo: Jurídico Atlas, 2002, p. 2.140).

6. Carlos Maximiliano ensina como interpretar tais dispositivos: "Por outro lado, as leis fundamentais devem ser rigorosamente obrigatórias do que as ordinárias, visto pertencerem, em geral, à classe das imperativas e de ordem pública; ao passo que as comerciais e as civis se alinham, em regra, entre as permissivas e de ordem privada; aquela circunstância obriga o hermenêuta a precauções especiais e à observância de reservas peculiares à espécie jurídica. A própria *Freie Rechtsfindung* moderada, a escola da Livre Indagação proeter legem, escrupuliza em transpor as raias do Direito Privado" (*Hermenêutica e aplicação do Direito*, Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 305).

7. Paulo Dante Coelho escreve: "A tarefa da ocupação econômica ou produtiva da Amazônia constitui, pois, um dos mais agudos desafios da geração brasileira atual. Ocupação que se pretenda seja executada valorizando as vocações naturais amplas da região, beneficiando e associando as populações da área aos frutos do progresso alcançado e ao mesmo tempo com o cuidado da preservação do seu ambiente ecológico. Funções que se considera viáveis e possíveis de um equacionamento ajustado ao longo do tempo e que resultarão, em última instância, do conhecimento mais aprofundado e sistemático da Amazônia em todas as suas singularidades e dimensões, compatíveis com as formas alternativas de intervenção nacional no setor público na região" (*Estudos sobre a amanhã – O desconcentração econômica no Brasil*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 67).

8. O Ministro Marco Aurélio de Mello, na ADIN n. 2348-9/DF esclarece: "A jurisprudência tem-se mostrado harmônica com essa óptica. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade Q 310.1, o Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, entendeu pelo conflito, com a Carta da República, de toda e qualquer norma que, no prazo de vinte e cinco anos, restrinja, reduza ou elimine favores fiscais existentes, como veio a ocorrer com a edição da Medida Provisória n. 2.037/24. Ao acompanhar Sua Excelência, considerado o conflito com a Constituição Federal de convênio que acabava por reduzir o "statu quo" fiscal da Zona Franca de Manaus, tive oportunidade de ressaltar: "Quando se alude a incentivo fiscal, estabelece-se a necessidade de preservação da prática fiscal tal como operada à época da promulgação da Carta. Assim, creio que procede a argumentação do nobre Relator no que aponta que há relevância jurídica para deferir-se a liminar, suspendendo-se os convênios, no que esses convênios implicaram modificação, repito, do "statu quo" existente no campo dos incentivos fiscais à época da promulgação da Carta".

À evidência, somente lei federal poderá alterar os critérios de atribuição de competência, e, mesmo assim, desde que não prejudique o gozo dos incentivos permitidos pela lei. O dispositivo não diz respeito à qualidade, extensão e natureza dos estímulos, mas, exclusivamente, à forma procedimental de aprovação de projetos. É de natureza processual administrativa, e não questão substancial ou de direito material. Diz respeito à forma de se obter os incentivos, mas não à qualidade dos incentivos assegurados pela Lei Maior.⁹

Até mesmo no exercício da competência legislativa para mudar critérios procedimentais, não admite o constituinte que, por lei federal, sejam criados obstáculos que dificultem o acesso à aprovação dos incentivos, se compatíveis com a lei e com o direito.

Se as alterações no procedimento ou no processo de aprovação de projetos puderem restringir ou inviabilizar o gozo do benefício, tal procedimento e tais alterações são inconstitucionais, por força do direito ao usufruto de incentivos que não podem ser restringidos por excessivo ou arbitrário formalismo.

O que o dispositivo, portanto, assegurou foi o gozo dos incentivos passados, presentes e futuros, em face da manutenção das características de Zona Franca.¹⁰

9. Celso Bastos ensina: "Diante deste estudo hermenêutico, fica certo que a Zona Franca de Manaus ganhou status constitucional, o que significa dizer, tornou-se um direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, o que repele qualquer normatividade que a ofenda e até mesmo a interpretação que não leve em conta as diretrizes básicas da hermenêutica. Ao afirmar que é mantida a Zona Franca de Manaus, o texto conferiu-lhe uma duração imodificável, ao menos por lei infraconstitucional.

Mais adiante, é certo, o texto constitucional vai definir a duração mínima da instituição, a partir de sua promulgação: optou pelo prazo certo de vinte e cinco anos.

Ao proceder assim, o artigo 40 não beneficiou a Zona Franca de Manaus com uma mera formalidade, o que aconteceria se se entendesse que o que não se pode é expressamente suprimir a Zona Franca de Manaus. É que seria possível, na linha desse entendimento, suprimir os incentivos fiscais e a própria área de livre comércio. Isto seria a mais bárbara das interpretações constitucionais. Seria admitir que a Constituição brinca com as palavras ou adota pseudo-preconceitos que na verdade nada obrigam de substancial. É, portanto, forçoso aceitar-se que a Zona Franca de Manaus é, na verdade, um nome que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com os seus incentivos fiscais (trecho de parecer transcrito nas razões que compõem a inicial, a propósito da Medida Provisória n.º 1.502) (em parecer citado na ADI n.º 2.348-9-DF).

10. O Ministro Nelson Jobim na ADI 2348-MC/DF esclarece o sentido do artigo 40 do ADCT, ao dizer: "Sr. Presidente, fiz um levantamento, nessas últimas horas, sobre a inteligibilidade do art. 14 e ambos os seus parágrafos, e isso impôs-me retornar, portanto, ao Decreto-lei n.º 288, de fevereiro de 1967, que definiu a situação da Zona Franca de Manaus.

Ou, em outras palavras, que essa região de livre comércio deve manter, pelo prazo previsto na Constituição, em relação ao restante do País, um tratamento diferenciado, mais favorecido, compatível com a finalidade do incentivo regional que lhe foi outorgado, ou seja, para que se atinja um dos objetivos fundamentais da República, que, a teor do artigo 3º, III, da CF, é:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

Verifica-se, no referido Decreto-lei n.º 288/67, em relação à questão dos incentivos fiscais da Zona Franca, três artigos fundamentais no tema.

O primeiro diz o seguinte: Decreto-Lei n.º 288/67, art. 3º: 'Art. 3º. A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação e sobre produtos industrializados.'

Leia-se: importadas as mercadorias do estrangeiro para reexportar, ocorrerá isenção de impostos de importação sobre produtos industrializados. Há exceções que escapam da isenção, definidas nos § 1º e 2º do referido art. 3º.

O segundo diz: Decreto-Lei n.º 288/67, art. 4º: 'Art. 4º. A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro' — aqui, então, refere-se ao consumo tal qual o art. 3º, consumo e exportação — 'será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro'.

A Zona Franca de Manaus, por força do referido Decreto, é tratada como área estrangeira. Isso significa que vendas ou remessas de mercadorias, seja para consumo, seja para reexportação ou industrialização, enviadas para a Zona Franca de Manaus, são tratadas, repito, por força do Decreto-lei n.º 288, como exportação para o exterior.

Diz, expressamente: 'será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro'. Ou seja, toda a venda de mercadorias do território nacional, por exemplo, mercadorias originárias de São Paulo destinadas à Zona Franca de Manaus, para consumo ou industrialização na Zona Franca, ou reexportação, são tratadas, pelo Decreto, para efeitos fiscais, como uma exportação brasileira para o estrangeiro.

O terceiro diz respeito ao art. 5º: Decreto-lei n.º 288/67, art. 50: 'Art. 50 A exportação de mercadorias da Zona Franca para o estrangeiro, qualquer que seja sua origem, está isenta do imposto de exportação'.

Exemplificando: temos que a circulação de mercadorias de São Paulo para a Zona Franca é uma exportação. A transmissão da mercadoria de São Paulo para o Rio de Janeiro e para o exterior seria tratada da mesma forma.

Esse mecanismo de incentivos foi consolidado no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte linguagem: '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'.

Isso mostra que o sistema legal do Decreto-lei n.º 288 foi congelado pela Constituição, por força do art. 40 do ADCT, pelo período referido, não podendo, portanto, ser alterado porque é mantida a Zona Franca com a modelagem vigente à época da Constituição. A modelagem era a do Decreto-lei n.º 288/67, com eventuais alterações posteriores em outros dispositivos.

[...]

III erradicar a pobreza e a marginalização e *reduzir as desigualdades sociais e regionais* (grifos nossos).

A jurisprudência da Suprema Corte tem entendido que não só o DI nº 288/67 foi recepcionado, como também que não podem ser alteradas as características que atribuiu à Zona Franca de Manaus, não prevalecendo convenientes interpretações formuladas à luz de interesses governamentais tendentes a reduzir ou inviabilizar a área estimulada, considerada de segurança social e de necessário desenvolvimento para efeitos de assegurar a soberania nacional.¹¹

Assim é que se pode ler, na ADIn nº 310-1-DF, a seguinte ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 310-1 - DISTRITO FEDERAL (MEDIDA CAUTELAR).

REQUERENTE: GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS.

REQUERIDOS: SECRETÁRIOS DE FAZENDA OU FINANÇAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, MINISTRA DA ECONOMIA FAZENDA E PLANEJAMENTO.

E M E N T A – Ação direta de inconstitucionalidade. Convênios ICMS 1, 2 e 6, de 1990. Alegação plausível de ofensa ao artigo 40 ADCT/88, que, em face da ponderação dos riscos contra postos, oriundos da pendência do processo, aconselha a suspensão liminar dos atos normativos impugnados. Liminar deferida.

2. Ação direta de inconstitucionalidade de convênios interestaduais sobre o ICMS, celebrados em reunião do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária: litisconsórcio passivo dos Estados pactuantes.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata

11. Não só da Suprema Corte foram as decisões. Leia-se: "EMENTA: Tributário. Zona Franca de Manaus. Decreto-Lei 288/67. Lei 7.730/89. ADCT. CF/88, art. 40.

I - A Zona Franca de Manaus é área livre ao comércio de importação, gozando de isenção tributária à entrada de bens de origem estrangeira destinados ao consumo e uso interno em sua área de atividade.

II - As restrições contidas nas leis de congelamento de preços não atingem a Zona Franca de Manaus, uma vez que o 'livre comércio' lhe é assegurado pela Constituição Federal, art. 40 do ADCT.

III - Remessa improvida." (TRF - 1 REO 91.01.01530-3/AM. Rel.:

Juiz Nelson Gomes da Silva. 45 Turma. Decisão: 08/06/94. DJ 2 de 18/08/94, p. 44.377.) (A Constituição na visão dos Tribunais - Interpretação e julgados artigo por artigo, v. 3, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 1.554).

do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em deferir a medida cautelar e suspender, até o julgamento final da ação, a vigência dos Convênios ICMS nºs 1, 2 e 6, todos de 30/5/90, firmados em reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária da mesma data.

Brasília, 25 de outubro de 1990.

NÉRI DA SILVEIRA - PRESIDENTE

SEPÚLVEDA PERTENCE - RELATOR¹².

Nesta ação, discutia-se a redução de incentivos, na área do ICMS, por força de convênios dos estados firmados em 1990. A Suprema Corte, ao conceder liminar, entendeu que não poderia haver redução de incentivos, direta ou indiretamente, suspendendo a eficácia dos Convênios nº 1, nº 2 e nº 6, de 1990, do Confaz.

Na ADIn nº 1799 MC/DF, discutiu-se também redução de incentivos fiscais veiculada pelo artigo 77 da Lei nº 9532/97, tendo o STF decidido que:

ADI 1799 MC/DF - DISTRITO FEDERAL

MEDIDA CAUTELAR NAÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): MIN. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 18/03/1999

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa: ZONA FRANCA DE MANAUS - MANUTENÇÃO - INCENTIVOS FISCAIS. Ao primeiro exame, concorrem o sinal do bom direito e o risco de manter-se com plena eficácia medida provisória que, alterando a redação de dispositivo de lei aprovada pelo Congresso Nacional - do artigo 77 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 - *projeta no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus, por vinte e cinco anos, mediante preceito constitucional.*

Observação: Votação: unânime.

Resultado: deferido o pedido cautelar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do § 1º do art. 77 da Lei 9532, de 10/12/1997, na redação dada pelo art. 11 da medida provisória nº 1614-16, de 05/03/1998; indeferida a cautelar relativamente ao seu § 2º e julgado prejudicado o pedido cautelar quanto ao § 3º. Acórdãos citados: ADI-310, ADI-1717, ADI-1725. N.P.P. : (27). Análise: (COF). Revisão: (AAF). Inclusão: 13/09/02, (MLR).

Alteração: 25/11/03, (SVF).

12. DJ. 16.04.1993, EMENTÁRIO N. 1699-1, 25.10.90, Tribunal Pleno.

Partes:

REQTE. : GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS

ADVDO. : OLDENEY SÁ VALENTE E OUTRA

ADVDO. : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO. : CONGRESSO NACIONAL" (grifos nossos).¹³

A expressão utilizada no acórdão é suficientemente forte, ao dizer que a MP padecia de suspeita do vício maior porque "*projetava no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca*". Em outras palavras, por manobras indiretas e pela reformulação de incentivos, propiciava-se a perda de estímulos assegurados à Zona Franca, o que a decisão da Suprema Corte terminou por atalhar.

Na ADIn n. 2348/MC/DF, decidiu o Pretório Excelso:

"ADI 2348 MC/DF- DISTRITO FEDERAL

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): MIN. MARCO AURÉLIO

Rel. Acórdão Min. Revisor Min.

Ementa: ZONA FRANCA DE MANAUS – PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL.

Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: Art. 40. E 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. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. Suspensão de dispositivos da Medida Provisória n° 2.037-24, de novembro de 2000.

Observação: Votação e resultado: o Tribunal, preliminarmente, por unanimidade, quanto ao artigo 14, § 2°, inciso 1 da Mc o na ação no que direcionado contra a expressão "ou em área de livre comércio". Por unanimidade, deferiu a cautelar para suspender a eficácia do artigo 32 da citada decidido quanto ao artigo 32 da mesma medida provisória. Por unanimidade, após o Senhor Ministro Marco Aurélio (R § 2° do artigo 14 da Medida Provisória n° 2037-24, de 23 de novembro de 2000, para suspender a eficácia d Provisória n° 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, relativamente ao inciso I do § 2 do artigo 14 quanto à N.PP. : (94). Análise:(JBM). Revisão().

13. Publicação: DJ 12.4.2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00046 RTJ, VQL-00182-03, PP-00885.

Acórdãos citados; ADI-293-MC (RTJ-146/707), ADI-310-MC (RTJ-146/21), Rcl-783, ADI-1753-MC (RTJ-172/

Inclusão: 19/05/04, (MLR).

Alteração: 20/05/04, (NT).

Partes: REQTE. : GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS

ADVDO. : PGE - AM - JORGE HENRIQUE DE FREITAS PINHO

ADVDO. : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA (grifos nossos).¹⁴

Novamente, obstou o Supremo Tribunal Federal a *mitigação acentuada* dos incentivos próprios da Zona Franca, o que não poderia ser feito *quer por via direta, quer por via indireta*.¹⁵

Nas mencionadas decisões, o Supremo acatou o mesmo entendimento que, em repetidos pareceres, artigos e livros, tive a oportunidade de sustentar, ou seja, de que os critérios modificativos a que o parágrafo único do artigo 40 do ADCT alude só podem ser *procedimentais*, mas nunca para *redução ou eliminação de estímulos*. De rigor, a Suprema Corte – guardiã da Constituição – deixou bem claro que manobras com a pretensão de *substituir* o direito pretérito por um direito novo, redutor de incentivos, é inadmissível, inaceitável e inconstitucional.¹⁶

É, pois, nítida e cristalina a postura da Suprema Corte no assegurar os incentivos, mesmo diante de alterações da legislação que formata a Zona Franca. Esta é mantida com suas características para incentivos pretéritos, presentes ou futuros.

O artigo 40 do ADCT, repito, não fala que ficam assegurados os incentivos que existiam na data da promulgação da Carta, mas, sim, que fica mantida a zona de livre comércio, com suas *características*, vale dizer, com o mesmo tratamento incentivado, sem que a legislação atual possa anulá-lo, valendo-se, para tanto, dos mesmos tributos então existentes ou de outros tributos. São, pois, assegurados os direitos de gozo de incentivos passados, presentes e futuros, na medida em que o estatuto supremo

14. Julgamento: 07/12/2000 Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ DATA-07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-0213 1-02 PP-00266.

15. Manoel Gonçalves Ferreira Filho admite que o § único do artigo 40 do ADCT bloqueou qualquer tentativa redutora ao dizer: "Critérios de Aprovação – Quanto a estes, abre caminho a Constituição para o "congelamento" das características da Zona Franca de Manaus que estabelece o caput deste artigo" (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 2, Ed. Saraiva, 1999, p. 340).

16. O artigo 102 da C.F. "caput" tem a seguinte dicção: "Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...]".

pretendeu que, até 2023, seja garantido àquela região um diferencial de benefícios fiscais em relação às demais regiões do País.¹⁷

Este primeiro aspecto, portanto, é de particular relevância, visto que qualquer alteração redutora de benefícios por adoção de técnicas de arrecadação não pode ser adotada, como, por exemplo, a alíquota zero, nas operações desoneradas, evitando-se o direito a crédito. Entre a norma ordinária e a constitucional, há de prevalecer sempre a constitucional, não se admitindo técnicas redutoras de estímulos pela tributação de insumos sem direito a crédito, sempre que se aplicar alíquota reduzida a sua expressão nenhuma ou quando houver prejuízo aos empreendimentos que se estabeleceram em região tão remota do território nacional, longe dos centros de consumo, confiando nos estímulos governamentais.

Uma segunda consideração – também relevante – faz-se necessária. Tenho dito e escrito que, nos regimes não cumulativos, de ordinário, a isenção assegura o direito ao crédito dos insumos porque, nessa figura, nasce a obrigação tributária, mas não o crédito tributário. O artigo 175 do CTN é claro a respeito ao dizer:

Excluem o crédito tributário:

a isenção;

a anistia.

§ único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequentes.¹⁸

17. O Min. Marco Aurélio, na ADIn 2348-9-DF, ao limitar a concessão no processo cautelar da medida assecuratória à Zona Franca de Manaus e não à Amazônia Legal, disse: "Senhor Presidente, é oportuna a ponderação feita pelo Ministro Moreira Alves. Penso que o cerne da questão está no envolvimento, em si, da Zona Franca de Manaus. Ela é que mereceu o tratamento e a proteção constitucionais. O caso, cuida-se, também, da Amazônia Ocidental e, aí, de áreas que extravasam àquela alcançada pela Carta de 1988.

Reajusto o voto para limitar a concessão da liminar, fazendo-o no tocante à referência contida no inciso 1 do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória no 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, onde se lê "na Zona Franca de Manaus". Diria que essa questão talvez seja a mais importante no caso concreto, porque, relativamente ao artigo 32, poderíamos, ainda, argumentar com o esvaziamento da Zona Franca de Manaus. Aqui, não. Aqui, realmente retira-se um benefício que, na forma ressaltada pelo Ministro Nelson Jobim, foi constitucionalizado em 1988.

Reajusto, portanto, o voto para limitar a concessão da liminar à Zona Franca de Manaus".

18. Walter Barbosa Corrêa ensina que: "Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor,

Exclui-se o crédito tributário, mas não a obrigação – esta nasce. A doutrina, no início incipiente, hoje é quase unânime em identificar, na forma desonerativa da isenção, apenas a exclusão do crédito tributário, mas não da obrigação.

A exceção é o ICMS, mas porque, em relação a esse imposto, a própria Constituição dispõe em sentido contrário, vedando o crédito na aquisição de insumo isento ou não tributado e exigindo o seu estorno quando a saída do produto final é isenta ou não tributada, nos termos do artigo 155, § 2º, II.

Na alíquota zero, tenho também defendido que nasce a obrigação e o crédito, embora reduzidos à sua expressão nenhuma.¹⁹

Assim, no regime não-cumulativo do tipo do IPI, a isenção implica o direito de manter o crédito relativo às matérias-primas, insumos e material de embalagem utilizado no produto industrializado, sob pena de ser anu-

expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código – sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária – versa figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído – e vedada a constituição de crédito –, mantém-se íntegra" (Comentários à Constituição do Brasil, 9 v. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 454-455).

19. Escrevi: "A última forma desonerativa de expressão é a que diz respeito à alíquota zero. Nesta forma, nasce obrigação tributária e crédito fiscal, mas tanto uma quanto o outro estão reduzidos a sua nenhuma expressão.

A alíquota, que pode ir de zero ao número desejado pelo Poder Tributante, respeitados os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada, da reserva absoluta e da capacidade contributiva, é apresentada em sua primeira conformação, que é o número zero, vale dizer, existe enquanto alíquota, mas os reflexos da imposição do ponto de vista quantitativo são nenhuns.

De rigor, todas as consequências inerentes às alíquotas quantificadas são aplicáveis à alíquota reduzida a sua expressão nenhuma, gerando nos tributos a que se referem (não cumulativos), à exceção de algumas hipóteses do ICM a partir da E.C. nº 23/83, o direito aos créditos correspondentes aos períodos legalmente definidos e às operações anteriores à sua imposição.

Tal consequência decorre da natureza jurídica da alíquota zero, que, dentro do campo de atuação da competência impositiva, abrange espectro maior que o da própria isenção. Esta é apenas geradora de direito a crédito escritural, por força do princípio da não-cumulatividade que é constitucional, conforme orientação pretoriana. O crédito tributário, só constituível pelo lançamento, é excluído na isenção.

É que a alíquota zero não só vê o nascimento da obrigação tributária, como do próprio crédito fiscal, inconcebível sendo, pois, a negação de direito a crédito escritural das operações anteriores, nos períodos correspondentes, mesmo que a lei ordinária diga o contrário, posto que o princípio é de hierarquia superior" (Direito Empresarial – Pareceres, 2ª ed., ed. Forense, 1986, p. 303/304).

lada, na operação subsequente, pelo efeito de recuperação inerente a essa sistemática. No tocante à alíquota zero, tenho entendido que o mesmo não poderá ocorrer, visto que a obrigação e o crédito nascem reduzidos a sua expressão nenhuma.²⁰

Estou convencido de que tanto a Lei nº 10.637/02 quanto a Lei nº 10.833/03 pretenderam transportar para PIS/Pasep e Cofins efeitos semelhantes aos que os institutos da isenção e da alíquota zero projetam no âmbito do IPI – ou seja, aqueles efeitos próprios que esse instituto, tal como conformado no Código Tributário Nacional, deve projetar –, tendo em vista o regime da não-cumulatividade recém-instituído para essas contribuições.

A verdade, entretanto, é que, na não-cumulatividade conformada para essas contribuições, o direito de crédito não tem a natureza que apresenta na não-cumulatividade do IPI, em que o valor incidente em uma operação é destacado na nota fiscal e conferindo ao contribuinte que protagoniza a operação subsequente o direito de lançá-lo em conta gráfica para compensação com o imposto incidente sobre as saídas que promove.

20. Tal entendimento que perfili foi reconhecido pelo STF: "A prevalecer a tese contrária, seria isenção, e não é, como salientou (p. 257): "Mas não é o que acontece com respeito ao simples diferimento, onde a obrigação tributária surge logo, ao realizar-se a operação de circulação de mercadoria, não isenta nem (muito menos) imune. O que não se perfaz de imediato é sua exigibilidade, postergada para o futuro, fato que implica a substituição do sujeito passivo. Não pode, assim, o diferimento originar o pretensão direito ao crédito do ICM, porque isso equivaleria a identificá-lo como isenção, que não é."

Em suma: pela própria natureza do instituto em análise, o fornecedor da matéria-prima não recolhe o ICM, à saída desta; o adquirente, que pelo mesmo se faz responsável, também não o recolhe à entrada da mercadoria; somente o fará à saída do produto final, não me parece que se lhe deva reconhecer a possibilidade de um crédito por quantia que o Estado não recebeu.

Nessa conclusão, inexistente ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois, não havendo recolhimento anterior não há acúmulo".

8. Não há, contudo, renovar deste debate, reiteradamente travado na Corte, hoje pacificado, na orientação indiscrepante que se firmou. E isto convém às relações jurídicas, que requerem estabilidade.

É verdade que alguns Tribunais persistem, em alguns julgados, na linha diversa, tanto mais quanto a própria doutrina ainda se não acomodou.

Mas, vezes já se têm levantado na diretriz adotada pela Corte. É exemplo disso, recente parecer do prof. Ives Gandra da Silva Martins, que acolhendo como "correta, jurídica e constitucional" a interpretação desta Corte, analisa-lhe os pressupostos, rebatendo as objeções que contra ela se têm posto, em artigos e pareceres, para colocar nos devidos termos o alcance do princípio da não-cumulatividade estabelecido na Constituição" (Min. Oscar Correa, RE 98.568-9-SP, D.O. 7/10/83, Ementário 1311-4) (Direito Tributário Interpretado, Edições CEJUP, Belém-PA, 1985, p. 77).

De outra parte, na não-cumulatividade do IPI, a figura da alíquota zero tem sua razão de ser porque, no âmbito desse imposto, o Executivo pode, independente de lei, alterar as alíquotas para mais ou para menos.

No caso das contribuições em análise, o direito de crédito nada mais representa que um valor a abater do total das contribuições a serem recolhidas, valor a que se chega aplicando a alíquota de cada contribuição sobre o valor total dos insumos e matérias-primas que a lei permite sejam considerados para tal fim.

Não se trata, portanto, de um crédito propriamente dito, mas de uma fórmula redutora da base de cálculo das contribuições a recolher, tendo em vista sua incidência sobre a receita dos insumos aplicados no produto final.

Porém, como no caso das alíquotas dessas contribuições não há possibilidade de o executivo alterá-las independente de lei, não vejo muito sentido na utilização da alíquota zero, a não ser para frustrar os efeitos da isenção – o que não me parece legítimo de ser alcançado por lei ordinária, por contrariar o perfil da figura traçado pelo Código Tributário Nacional.

Foi o que pretendeu a Lei nº 10.865/04, ao introduzir no artigo 3º, § 2º, daqueles dois diplomas – Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 – um inciso II, estabelecendo que *não dará direito a crédito o valor:*

[...] da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Quer dizer: o perfil da isenção é dado pela Lei Complementar, que, a teor do artigo 146, III, da CF, é o diploma competente para estabelecer normas gerais de direito tributário. Pela definição que o artigo 175 do CTN traça de *isenção*, o instituto implica nascimento da obrigação e exclui o crédito tributário, ou seja, a exigência do tributo. Logo, em tributos não cumulativos, a obrigação isenta há de gerar crédito na etapa posterior, pois, caso contrário, anula-se a desoneração e torna-se o tributo cumulativo.

Daí porque a nº Lei nº 10.865/04 é manifestamente inconstitucional neste ponto, pois, *na condição de mera lei ordinária, não tem forças para validamente modificar os efeitos inerentes a instituto previsto no CTN (lei complementar), vedando o crédito relativo às operações isentas.*

Outrossim, no artigo 37, a referida Lei pretendeu alterar o artigo 5º da Lei nº 10.673/02 para dispor que:

Art. 5º- Ficam reduzidas à (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.

Como a *alíquota zero*, pelas razões acima expostas, não gera direito a crédito – eis que, além do crédito tributário, a própria obrigação nasce reduzida à sua expressão nenhuma –, por meio dessa *prestidigitação* de institutos, a lei pretendeu aumentar drasticamente a carga tributária das empresas fabricantes de produtos finais estabelecidas na Zona Franca de Manaus, porque, no que estiverem sujeitas ao regime não cumulativo, na verdade, passaram a ter que arcar com as contribuições a alíquotas majoradas de 7,6% de Cofins e 1,65% de PIS sem fazer jus ao desconto do crédito dos insumos.

Ora, além de não ser admissível que o legislador dê com uma mão (não-cumulatividade das contribuições) e retire com a outra (aumento de alíquotas e vedação ao crédito), tal disciplina implicou atribuir às empresas sediadas na Zona Franca não um tratamento favorecido, mas, pelo contrário, um tratamento desfavorecido, ou seja, o oposto das características inerentes a uma zona de livre comércio que o artigo 40 do ADCT quis assegurar.²¹

É que as empresas de fora da Zona Franca – que permaneciam, por força do artigo 14 da MP nº 2.037-25 (atual 2.158-35), a gozar de desoneração nas remessas para aquela região de livre comércio – ficaram em posição de vantagem em relação a suas concorrentes estabelecidas na Zona Franca, cujas operações passaram a gozar apenas de alíquota zero.

Com efeito, as fabricantes de produtos finais ali sediadas passaram a preferir adquirir insumos isentos – que, a teor do perfil do instituto nos

termos da lei complementar, dão direito a crédito – das sociedades fora da Zona Franca a insumos com alíquota zero, que não dão esse direito, das empresas estabelecidas na Zona Franca.

Evidente a quebra da isonomia e a total subversão do disposto no artigo 40 do ADCT, pois, aos empreendimentos estabelecidos na Zona Franca, não só deixou de ser garantido o tratamento incentivado exigido pelo artigo 40 do ADCT, como lhes foi imposto um tratamento mais oneroso.

Para corrigir a distorção, a MP nº 202/04 *nivelou por baixo*, ou seja, veio estabelecer que:

[...] ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM) por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

Parágrafo único: Aplicam-se às operações de que trata o caput às disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.637 de 30 dezembro de 2002 e do inciso II do § 2º do art. 3º da lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003.

Assim, também as receitas relativas às remessas de insumos efetuadas pelas empresas situadas fora da Zona Franca teriam deixado de estar isentas para estar sujeitas à alíquota zero, com o que, em face dessa medida, as sociedades fabricantes de bens finais situadas na Zona Franca, no que estejam sujeitas ao regime não cumulativo, *passaram a não fazer jus a crédito algum e a ter que suportar o brutal aumento da carga tributária decorrente da majoração das alíquotas de ambas as contribuições*.

Aqui também é flagrante o desrespeito ao artigo 40 do ADCT, a prevalecer a tese de alíquota zero, que elimina o direito a crédito de PIS/COFINS.

De qualquer forma, tais considerações objetivam mostrar que, mesmo que fosse adotada a alíquota zero em relação às operações anteriores, no caso da consulente seria ela a maculadora do CTN (ilegalidade) e da Constituição (inconstitucional).

Há, todavia, o terceiro aspecto preambular, que, para efeitos desta consulta, é de se considerar, ou seja, se a legislação ordinária impõe para as referidas contribuições a alíquota zero na aquisição de mercadorias e de serviços, ou apenas no que concerne às aquisições de mercadorias.

E aqui começamos a analisar, em caráter não geral, ou seja, para o caso específico da consulente, aspecto que diz respeito à solução de con-

21. Para se compreender o princípio da não-cumulatividade, em seus diversos aspectos (direito comparado, tributos federais, estaduais e municipais) deve-se ler os estudos de Aires F. Barreto, Antonio Manoel Gonzalez, Fabio B. Goldschmidt, Fátima F. Rodrigues de Souza, Fernanda Hernandez, Gustavo miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Luiz Fux, Marilene Talarico M. Rodrigues, Misabel Derzi, Octavio C. Fischer, Oswaldo Othon P. de Saraiva, Ricardo Lobo Torres, Roberto Botelho Ferraz, Sacha Calmon N. Coelho, Vittorio Cassone e Yoshiaki Ichihara. (Pesquisas Tributárias – Nova Série 10, O princípio da não-cumulatividade, Ed. CEU/Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004).

sulta do Processo nº 10283.000536/2005-72 do Ministério da Fazenda, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: CRÉDITO. INSUMOS

Geram direito a crédito de PIS/Pasep, desde que tenham se sujeitado ao pagamento da contribuição, os valores pagos às pessoas jurídicas estrangeiras ou domiciliadas no País, a título de contratos de permissão de uso de direitos autorais, por tratar-se de insumos utilizados na produção de bens destinados à venda.

ZONA FRANCA DE MANAUS.

O disposto no art. 2º da Lei nº 10.966, de 15 de dezembro de 2004 refere-se apenas a venda de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, não compreendendo neste conceito os serviços demandados decorrentes de contratos de permissão de uso de direitos autorais.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 30; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002; Instrução Normativa SRF nº 358, de 2003, art. 66; Instrução Normativa no 404, de 2004; Lei nº 10.833, de 2003, art. 8º; Lei n. 10.865, de 2004, arts. 1º, 15, 21 e 37; Lei n. 10.925, de 2004, arts. 14 e 14-A; Lei n. 11.051, de 2004, art. 8º; Lei nº 10.966, de 2004, art. 2º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: CRÉDITO. INSUMOS.²²

O aspecto relevante na referida consulta é aquele que a autoridade do Ministério da Fazenda, de início, realça, ou seja, direitos autorais são insumos, reproduzindo o artigo 66, § 5º, alínea b, da Instrução Normativa SRF nº 247/02, alterada pela IN-SRF nº 358, assim redigido:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I. [...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda, ou

22. Texto da consulta em minhas mãos, cujo cabeçalho é o seguinte: "Ministério da Fazenda - Secretaria da Receita Federal - Superintendência Regional da Receita Federal - 2ª Região Fiscal - Processo n. 10283.000536/2005-72 - Solução de Consulta SRRF/2ª RF/DISIT nº 33, DE 18/04/2005 - Interessado: EMTEC DA AMAZÔNIA, CNPJ/CPF 14.171.912/0001-30".

b.2) na prestação de serviços.

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

[...]

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

A Instrução Normativa SRF nº 404/04 reafirmou o conceito de insumos, em seu artigo 8º, § 4º, inciso I, alínea b:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I. das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b 1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b. 2) na prestação de serviços;

[...]

§ 4º - Para os efeitos da alínea b do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto (grifos nossos).

Desta forma, claro ficou que os serviços prestados são insumos cujos créditos são compensáveis e dúvida nenhuma existe de que a permissão de uso de direitos autorais representa prestação de serviços - os mais relevantes - para a produção de CD's ou DVD's ou vídeos, conforme não só foi apresentado na consulta, como a própria autoridade fazendária explicitou, ao admitir, na resposta ofertada, que:

Como forma de sanar este questionamento, passou a pontuar os conceitos de insumos descritos na Decisão Normativa CAT n. 1 do Estado de S.Paulo, na legislação do IPI e do ICMS, no Dicionário da Língua Portuguesa/Novo Aurélio, no Mini-dicionário Sacconi e destacou o § 6º do art. 15 da Lei n. 10.865, de 2004, chegando a conclusão que o valor pago a título de direitos autorais configura-se, sim, insumo indispensável à reprodução dos DVDs e CDs e, portanto geram direito ao crédito das contribuições.

Seguindo este raciocínio, entendeu ainda que: "o pagamento do direito autoral ao detentor é tratado como receita: receita por sua vez, conforme conceito legal, é fato gerador para PIS e COFINS; todavia, esta receita já será tributada pelo PIS e COFINS quando da venda do produto pela consulente; constituem-se em créditos do PIS/COFINS os bens de revenda e bens e serviços utilizados como insumo, inclusive combustíveis, lubrificantes e os direitos autorais pagos pela consulente."²³

Reconhece a autoridade fazendária, portanto, que a permissão de uso de direito autoral é uma prestação de serviço e que esse direito representa um insumo em relação ao produto final que decorre da atividade da Consulente, dizendo:

13. À vista dessas considerações, a questão que cabe perquirir é se a Consulente poderá descontar créditos calculados em relação ao contrato de cessão de direitos autorais de músicas e filmes, enquadrando-o no conceito de insumo acima delineado. Para começar a demarcar este questionamento crucial ressaltar que, conforme a descrição feita pela Consulente, a hipótese tratada é a de celebração de contratos de licença para utilização de obra, ou seja, de "licença" de uso representada pela possibilidade de servir-se do produto de atividade intelectual de outrem para consecução dos fins de sua própria atividade.

14. Plenamente sustentável, portanto, à luz do entendimento em questão, que não está havendo uma compra e venda de direitos autorais patrimoniais, mas tão somente a celebração de contrato de permissão de uso desses direitos, A remuneração, nestas modalidades contratuais, equipara-se a contra-prestação por serviços demandados.

15. Dessa forma, a aquisição desses serviços, utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda pela Consulente, desde que con-

23. Texto da consulta em minhas mãos, cujo cabeçalho é o seguinte: "Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – Superintendência Regional da Receita Federal – 2ª Região Fiscal – Processo n. 10283.000536/2005-72 – Solução de Consulta SRRF/2ª RF/DISIT nº 33, DE 18/04/2005 – Interessado: EMTEC DA AMAZÔNIA, CNPJ/CPF 14.171.912/0001-30"

tratados de pessoas jurídicas. enquadra-se no conceito de insumo prescrito pela legislação da não-cumulatividade do PIS/Pasep e Cofins.

16. No que se refere ao desconto de créditos calculados em relação a tais insumos, importante fazer a dissociação entre os adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e as estabelecidas no País, fora da Zona Franca de Manaus.

17. A Lei n° 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu as contribuições incidentes sobre a importação, determina:

"Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços – PIS-PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior – COFINS – Importação com base nos arts. 149, 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

[...]

Art. 15: As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta lei, nas seguintes hipóteses:

[...]

II- bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

[...]

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

[...]

§ 6º O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham sido sujeitos ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei." (grifos nossos).²⁴

24. Texto da consulta em minhas mãos, cujo cabeçalho é o seguinte: "Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – Superintendência Regional da Receita Federal – 2ª Região Fiscal – Processo n. 10283.000536/2005-72 – Solução de Consulta SRRF/2ª RF/DISIT nº 33, DE 18/04/2005 – Interessado: EMTEC DA AMAZÔNIA, CNPJ/CPF 14.171.912/0001-30"

Por fim, conclui pela perfilação, como insumo, da prestação de serviços concernente à permissão de uso dos direitos autorais celebrada sob a forma de importação, a qual não estaria sujeita, como estão os bens conformados como mercadorias, à alíquota zero, ao dizer:

18. Conforme se constata no ordenamento acima, o direito à utilização de créditos na importação de bens e serviços se aplica em relação às contribuições efetivamente pagas nas importações. Sendo Consulente estabelecida na Zona Franca de Manaus, é necessário verificar as normas relativas ao regime, previstas no art. 14 e 14-A da Lei supra-mencionada, com as alterações da Lei n° 10.925, de 23 de julho de 2004:

Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1° desta Lei.

§ 1° O disposto no caput deste artigo aplica-se também às importações, efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de bens a serem empregados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, de que trata o art. 5° A da Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2° A Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos necessários para a suspensão de que trata o § 1° deste artigo.

Art. 14-A. Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1° desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA." (grifos nossos)

19. Posteriormente o art. 8° da Lei n. 11.051, de 29 de dezembro de 2004, atualmente em vigor, determinou:

Art. 80 A suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a importação de bens, na forma dos arts. 14 e 14-A da Lei n° 10.865, de 30 de abril de 2004, será convertida em alíquota zero quando esses bens forem utilizados:

I - na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por esta-

belecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus Suframa

II- como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa." (grifos nossos).²⁵

E conclui, de forma inequívoca:

20. Percebe-se nitidamente que os ordenamentos acima tratam especificamente de bens importados, não fazendo qualquer menção a serviços. Assim, os serviços importados pela Consulente não se enquadram na previsão de suspensão das contribuições do PIS/Pasep e Cofins na importação.

21. No tocante a utilização de créditos calculados em relação a insumos adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, fora da Zona Franca de Manaus, tem-se que o art. 2° da Lei n° 10.966, de 15 de dezembro de 2004, suscitado pela Consulente, também não compreende a situação em estudo. Senão vejamos:

"Art. 2° Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM." (grifou-se)

22. Conforme se verifica, o artigo é bastante claro ao reduzir a zero as alíquotas das contribuições incidentes sobre a receita de venda de mercadorias destinadas à ZFM, não se compreendendo neste conceito os serviços.

23. Por oportuno, vale lembrar novamente que as aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, conforme acima, não darão direito a crédito de Cofins e PIS/Pasep, nos termos dos arts. 3°, §§ 2°, 11, das Leis n° 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002, com redações dadas pelos arts. 21 e 37 da Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, respectivamente, excetuando apenas as hipóteses de aquisições de insumos isentos a serem utilizados em produtos com saídas sujeitas ao pagamento.²⁶

25. Texto da consulta em minhas mãos, cujo cabeçalho é o seguinte: "Ministério da Fazenda - Secretaria da Receita Federal - Superintendência Regional da Receita Federal - 2ª. Região Fiscal - Processo n. 10283.000536/2005-72 - Solução de Consulta SRRF/2ª RF/DISIT n° 33, DE 18/04/2005 - Interessado: EMTEC DA AMAZÔNIA, CNPJ/CPF 14.171.912/0001-30"

26. Texto da consulta em minhas mãos, cujo cabeçalho é o seguinte: "Ministério da Fazenda - Secretaria da Receita Federal - Superintendência Regional da Receita Federal - 2ª. Região Fiscal - Pro-

Acrescentando:

24. Diante do exposto, e no uso da competência atribuída pelo art. 48, § 1º, inciso II da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, soluciona-se a presente consulta, em instância única, respondendo à Consultante que:

- a) *geram direito a créditos, desde que não inseridos nas vedações contidas nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, com redação dada pelos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, os valores pagos às pessoas jurídicas estrangeiras ou domiciliadas no País, a título de contratos de permissão de uso de direitos autorais, por se tratarem de insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;*
- b) o fato gerador das contribuições é o faturamento mensal auferido pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, não integrando a base de cálculo dessas contribuições às receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
- c) o disposto no art. 2º da Lei nº 10.966, de 15 de dezembro de 2004 refere-se apenas a venda de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, não estando compreendidos neste conceito os serviços demandados decorrentes de permissão de uso de direitos autorais." (grifos nossos)

Da referida consulta, portanto, pode-se deduzir que:

- a) as permissões de uso de direitos autorais constituem prestação de serviços;
- b) os direitos autorais, como serviços que são, representam insumos para efeitos da produção de CD's e DVD's;
- c) quando importados, tais serviços não estão sujeitos à alíquota zero, tanto que a remessa de seu pagamento ao exterior gera a incidência de PIS e de Cofins;
- d) em tais condições, esses insumos geram direito à crédito, pelo princípio da não-cumulatividade, desde que as contribuições incidentes sobre a receita da permissão de uso tenham sido ou venham a ser pagas; e
- e) não há referência a prestações tidas por isentas.²⁷

cesso n. 10283.000536/2005-72 - Solução de Consulta SRRF/2ª RF/DISIT nº 33, DE 18/04/2005 - Interessado: EMTEC DA AMAZÔNIA, CNPJ/CPF 14.171.912/0001-30"

27. Escrevi: "O STF, que houve por bem pacificar a jurisprudência na matéria, espancou, de forma definitiva, as dúvidas sobre a real natureza jurídica do princípio da não-cumulatividade e dos efeitos das técnicas exonerativas de tal realidade fenomênica.

À luz destes três aspectos, passo a responder as questões formuladas:

1) A resposta é afirmativa. A permissão de uso de direitos autorais representa prestação de serviços sobre cuja receita incidem as contribuições. Tais serviços utilizados na confecção dos produtos comercializados pela Consultante são insumos e podem compor a base de cálculo do crédito a que a consultante faz jus, como está, claramente, na lei mencionada, assim já tendo sido reconhecido pela Receita Federal, através da resposta à consulta do Processo nº 10283.000536/2005-72 do Ministério da Fazenda.

É de se notar que, com clareza, toda a legislação e a regulamentação da SRF referem-se a bens e à prestação de serviços, e, se a permissão de uso não fosse nem bem nem prestação de serviços, não haveria como caracterizar a que tipo de operação se referiria a permissão. Não sem razão, portanto, a SRF declarou, com rigor absoluto, que a permissão de uso de direitos autorais para efeitos de cálculo de PIS/Cofins é uma prestação de serviços, constituindo-se insumo a gerar o direito a crédito.

Acrescente-se, todavia, que, se isentas forem as operações ou quaisquer prestações de serviços anteriores, mesmo assim, o direito a crédito seria possível, por força do artigo 175 do CTN.²⁸

Assim é que permitiu, nos casos de isenção para as empresas importadoras, que o crédito escritural do ICM fosse-lhes garantido, não admitindo a mesma solução nos casos de diferimento da incidência, por solução simplificadora de fiscalização e arrecadação.

A intocável formulação pretoriana, entre muitos elementos de fundamentação jurídica, hospedou as lições de Rubens Gomes de Souza, Walter Barbosa Corrêa e Ruy Barbosa Nogueira, que detectavam na isenção o nascimento da obrigação tributária e a exclusão do respectivo crédito, com o que surgiria a obrigação, gerando, pelo princípio da não-cumulatividade, crédito de natureza meramente escritural" (Direito Tributário Interpretado, op. cit. p. 74/5).

28. Walter Barbosa Corrêa, ao mostrar que pode haver a incidência, com vedação exigencial, afirma: "Importante questão doutrinária dividida a doutrina, antes da publicação do CTN no sentido de saber se a isenção extinguiu obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluiu apenas o crédito. Rubens Gomes de Souza em Parecer publicado na Revista de Direito Administrativo nº 92, pág. 376, dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que em nossa opinião foi acolhida pelo CTN. E, sem embargo disso, aquele autor expressamente afirma que o CTN não tornou partido da controvérsia, o que nos parece correto. visto como o CTN — sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária — versa a figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática, e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da

2) A resposta é afirmativa. A receita decorrente da permissão de uso de direitos autorais pela consulente é fato gerador do PIS/Cofins, na esteira, inclusive, do entendimento do Ministério da Fazenda na consulta do Processo nº 10283.000536/2005-72.

3) Não se aplica a alíquota zero ao regime jurídico do PIS e Cofins para prestações de serviços tidas por insumo, a teor da Lei nº 10.996/04, por força do artigo 2º, que apenas adota tal técnica redutora de tributos para *mercadorias, e não para prestação de serviços*. Está o artigo assim redigido:

Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.

§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o *caput* deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. E a própria SRF, na mencionada consulta Processo n. 10283.000536/2005-72 do Ministério da Fazenda, entende no mesmo sentido.

4) Essa conclusão se aplica mesmo quando os detentores desses direitos encontram-se no exterior, pois a Consulente é obrigada a proceder à retenção e recolhimento dessas contribuições quando da remessa da receita decorrente da permissão de serviços ao permitente.

Uma vez que a incidência e o recolhimento existem, a Consulente faz jus ao crédito, independente de a venda dos produtos em que foi utilizado o direito autoral como insumo ocorrer antes ou depois da remessa ao exterior dos pagamentos relativos à permissão de uso.

Mister se faz esclarecer que:

a) sendo os direitos autorais insumos decorrentes de uma prestação de serviços incidida pelas contribuições PIS/Cofins, esses créditos são sempre dedutíveis;

isenção como excludente do crédito, resultando dessa técnica que a obrigação cujo crédito ficou excluído, se mantém íntegra" (p. 202/203, "Comentários ao Código Tributário Nacional", vol. 2, Ed. Bushatsky, coordenação nossa, de Henry Tilbery e de Hamilton Dias de Souza).

b) o direito de crédito independe do pagamento de PIS e Cofins sobre os direitos permitidos ser efetuado anterior ou posteriormente à venda do produto final em que tais direitos são aplicados;

c) se há incidência de PIS e Cofins sobre a receita proveniente da venda de produtos com utilização dos direitos autorais - por sua vez também sujeitos à Cofins e ao PIS, existe o crédito a ser aproveitado pelos cessionários de direitos autorais quando do recolhimento dessas contribuições e automática escrituração para compensação futura;

d) se, todavia, as operações - como aquelas de remessa para o exterior - não estivessem sujeitas ao recolhimento de PIS/Cofins, por força do fenômeno desonerativo, neste caso, não haverá direito a crédito, porque não houve recolhimento do tributo devido pela operação específica, nos termos da referida consulta. Haveria, todavia, uma única hipótese em que se poderia admitir o crédito, qual seja, em se tratando de *prestações isentas*, visto que, no fenômeno desonerativo da isenção - que deve ser expressa -, nasce a obrigação tributária, mas não o crédito tributário, que é excluído, em face do artigo 175 do CTN. Tal hipótese não é contemplada na consulta do Ministério da Fazenda, longamente citada neste parecer, que se refere apenas a contribuições incidentes nas operações anteriores, mesmo com pagamento posterior. A omissão na consulta, se interpretada como negação do direito ao crédito do PIS/Cofins, seria, neste particular, ilegal, visto que não poderia a lei ordinária reformular para as isenções conformação da lei complementar que autoriza o direito ao crédito.²⁹ É

29. Escrevi: "A diferença reside, todavia, na origem do instituto. Na hipótese de não-incidência impede-se o surgimento da obrigação e do crédito, porque o Poder Tributante, que pode, não deseja poder. Tem a faculdade constitucional de impor, mas abdica do exercício de sua capacidade. Na imunidade, o Poder Tributante não tem qualquer poder. Não abdica do exercício de nenhum direito, porque não tem nenhum direito à imposição.

Na não-incidência, o poder tributante poderá preencher a área não acobertada por sua ação, sempre que o desejar, através de atos oriundos de suas casas legislativas, direta ou indiretamente. Desta forma, a não-incidência se constitui no abandono do exercício da competência impositiva, não por falta de capacidade, mas por ato de príncipe, enquanto na imunidade tal exercício ou não-exercício está definitivamente proibido. A não-incidência cria área provisória de afastamento da obrigação tributária, enquanto a imunidade, área definitiva.

Embora com conseqüências semelhantes, no concernente aos efeitos sobre o sujeito passivo da relação tributária, a isenção difere das duas outras figuras legislativas. É que na isenção nasce a obrigação tributária, sendo apenas excluído o crédito correspondente.

Tal colocação decorre do art. 175 do CTN, assim redigido: "Art. 175 - Excluem o crédito tributário: I. a isenção; II. a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüentes".

de se lembrar, neste caso, a lei nº 10.865/04, artigo 15, § 6º, segundo a qual:

O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei.

Vale dizer, só há direito a crédito quando as contribuições tenham sido recolhidas ou venham a ser recolhidas, conforme a pactuação contratual na permissão de direito de uso de direitos autorais, desde que não se trate – repita-se – de hipótese de expressa isenção.

Poderíamos resumir da forma seguinte, a título meramente exemplificativo e sem nenhuma relação com os percentuais possíveis, as quatro fórmulas:

Operação 1

Pagamento anterior dos direitos autorais provenientes de permissão de uso

COFINS/PIS	VENDE DE	COFINS/PIS
Valor Global	CD's ou DVD's	Valor Global
passivo		posterior
0,6%	+ 7,0%	= 7,6%

Operação 2

Pagamento posterior de direitos autorais, proveniente de permissão de uso anteriormente celebrada:

COFINS/PIS	VENDE DE	COFINS/PIS
Valor Global	CD's ou DVD's	INSUMOS
-----	+ 7,6	= 0,6 Direito a crédito

O Supremo Tribunal Federal adotou a interpretação acima (nascimento da obrigação tributária e eliminação do crédito), a partir dos polêmicos casos de créditos escriturais de ICM nas importações de matérias-primas antes da E.C. 23/83. Negou, por outro lado, direito ao mesmo nas hipóteses de diferimento da incidência." (Direito Empresarial - Pareceres, 2ª ed., ob. cit., 1986, p. 299/301).

Operação 3

Pagamento anterior ou posterior de direitos autorais cujo uso tenha sido permitido previamente.

COFINS/PIS	VENDE FINAL
0% (desde que a prestação de serviços não seja isenta).	7,6% - nenhum direito à compensação.

À evidência, na terceira hipótese, se houvesse direito a crédito pelo fato de ter sido pago o PIS/Cofins na operação final, sem que tivessem sido pagas as contribuições incidentes sobre os serviços posterior ou anteriormente, em verdade, o tributo final implicaria não em 7,6, mas em 7,0, visto que a cessionária estaria se creditando de *contribuição não paga*, o que a lei não permite, ao dizer, no artigo 2º (Lei nº 10.996/04), que *apenas* haverá direito a crédito das contribuições recolhidas nas operações que impliquem permissão de uso de direitos autorais. Essa conclusão não se aplica, todavia, a prestações expressamente isentas.

Operação 4

Pagamento de direitos autorais provenientes de permissão de uso-operação isenta.

COFINS/PIS	VENDE FINAL	DIREITO
PAGAMENTO	DO PRODUTO	A CRÉDITO
0%	7,6%	DE 0,6%

Nitidamente, os estabelecimentos que se encontram na Zona Franca de Manaus gozam de *estímulos constitucionais* e não provenientes de legislação ordinária, de tal maneira que, mesmo que a orientação da Receita Federal a que me refiro viesse – o que se admite apenas por argumentação – a ser mudada intestivamente, ou seja, nos bastidores da SRF, tal alteração não prevaleceria, por macular o artigo 40 do ADCT.

Por fim, alíquota zero e isenção, formas desonerativas não se confundem, não permitindo a primeira direito a crédito das contribuições em

prestações anteriores, e permitindo, a segunda, a exclusão do crédito tributário, mas não da obrigação tributária. No caso, todavia, é de se lembrar que é a própria lei nº 10.966/04 que estabelece, em seu artigo 2º, que apenas as mercadorias, e não as prestações de serviços, estão sujeitas à alíquota zero.³⁰

30. Escrevi: "Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não-incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não exercício da capacidade – ou na linguagem constitucional – da competência, a que tem direito o Poder Tributante.

Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso. Na alíquota zero nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos à expressão nenhuma.

Como se percebe, todas as 4 formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta" (Direito Empresarial – Pareceres. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 305).

ZFM: INCENTIVOS FISCAIS E A REPERCUSSÃO NOS ESTADOS FEDERADOS¹

Rachel Benchaya

Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Professora Universitária

Advogada

1. A estrutura tributária brasileira

1.1. Federalismo

O termo *federalismo*, palavra derivada do latim *foedus, foederis*, conceitua-se como o pacto entre unidades autônomas, a aliança que dá surgimento à Federação. No âmbito do Direito Constitucional, o federalismo define-se como a forma de Estado "caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa",² na qual os Estados membros abdicam de parte de suas prerrogativas em prol da União, sem, evidentemente, perderem suas personalidades jurídicas.³

Dessa forma, o objetivo-fim do Estado Federal é, sem dúvida, a busca do bem comum através do desenvolvimento nacional e da redução das desigualdades entre seus membros⁴. Pode-se dizer, ainda, que o sistema federal de Estado (aqui entendido como o poder compartilhado entre as esferas local, regional e nacional) dá a possibilidade das políticas públicas serem moldadas a fim de saciar as necessidades locais e regionais, conferindo a seus entes um grau suficiente de autonomia e oportunidades de desenvolvimento econômico e social equilibrado.

1. O presente artigo teve como base a dissertação "Os Incentivos Fiscais na Zona Franca de Manaus e a Repercussão nos Estados Federados", apresentada pela autora na ocasião da defesa do Título de Mestre na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

2. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, 7. ed. São Paulo: RT, 1991. p. 88.

3. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 107.

4. *Idem*, p. 104.