



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10283.720948/2016-85  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-010.333 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de junho de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MASA DA AMAZONIA LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

COFINS. NÃO-CUMULATIVO. VENDAS À ZONA FRANCA DE  
MANAUS. NÃO-INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF 153.

Não há incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, pois a operação equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, a qual está isenta da contribuição.

Além disso, a isenção aplica-se também para as vendas internas na Zona Franca de Manaus, tendo em vista que igualmente se trata de uma venda de produtos e serviços para empresa situada na ZFM, ainda que a origem (empresa que fornece o produto ou serviço) esteja localizada na mesma região, como ocorre no caso em exame. Ponto importante é a localização do estabelecimento comprador, ou seja, na ZFM.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-010.333 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10283.720948/2016-85

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009 (atual Portaria MF n.º 343/2015), meio pelo qual busca a reforma do Acórdão n.º **3402-001.893**, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 25 de setembro de 2012, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer que as vendas internas realizadas na Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação. O *decisum* foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

Ementa: PEDIDO DE RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS ACUMULADOS DE COFINS. VENDAS INTERNAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS – ZFM. OPERAÇÕES EQUIPARADAS A EXPORTAÇÃO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE EXPORTAÇÃO.

O art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/67 e o art. 40, do ADCT-CRFB/1988, equipararam à exportação ao exterior, para todos os efeitos legais, as operações que destinem mercadorias para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, sem impor restrição a esta equiparação pela origem dos produtos, relativo ao fato do remetente também estar sediado na ZFM, não cabendo ao intérprete fazê-lo.

Consequentemente, estando referida operação equiparada à exportação, os saldos credores da contribuição a COFINS que estejam vinculados a essas operações, são passíveis de ressarcimento e de compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, nos termos do art. 6º, da Lei n.º 10.833/03.

REFORMA PARCIAL DA DECISÃO DA INSTÂNCIA “A QUO”. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. REMESSA PARA PROLAÇÃO DE NOVO JULGAMENTO.

Reformada a decisão recorrida quanto a matéria que importava em prejudicial da análise de mérito, devem os autos retornar à instância “a quo” para que as demais matérias não apreciadas, especialmente quanto a existência, liquidez e certeza dos créditos, sejam objeto de julgamento, afastando o risco de supressão de instância e conseqüente cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Não resignada, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial quanto à isenção de COFINS sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, em razão da sua equiparação às receitas de exportação, nos termos do art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/1967. Apresentou como paradigmas os acórdãos n.º 204-00.708 e 201-80.803.

O recurso especial foi admitido, conforme despacho s/n.º, de 03 de agosto de 2015, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

O Contribuinte apresentou contrarrazões postulando, em síntese, o desprovimento do recurso especial por entender que o benefício da isenção da COFINS não-cumulativas está amparado no próprio DL n.º 288/67, podendo ser estendido às remessas de produtos para a Zona Franca de Manaus, alcançando inclusive as empresas sediadas dentro da Zona Franca e que vendem seus produtos para outras empresas sediadas na mesma localidade.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

### 1 Admissibilidade

O recurso especial da Fazenda Nacional preenche os requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, devendo, portanto, ser conhecido.

### 2 Mérito

No mérito, delimita-se a controvérsia suscitada pela contribuinte à possibilidade de incidência do PIS sobre as receitas decorrentes de vendas efetuadas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

A Zona Franca de Manaus foi criada pela Lei n.º 3.173/1957, funcionando, inicialmente, como área "*[...] para armazenamento ou depósito, guarda, conservação beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas*" (art. 1º).

Da mesma forma, nos termos do art. 5º da Lei n.º 3.173/57, havia a previsão de incentivos fiscais em relação às operações efetuadas na área da Zona Franca de Manaus, ao estabelecer o não pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais para as mercadorias de procedência estrangeira diretamente desembarcadas naquela área.

Em 26 de fevereiro de 1967, foi editado o Decreto-Lei n.º 288 para regulamentar a Zona Franca de Manaus, estabelecendo os objetivos da política governamental para a área, os incentivos fiscais para as atividades econômicas e a criação de um órgão responsável por administrar a implementação da área de livre comércio. Posteriormente, a zona de concessão de

benefício da Zona Franca de Manaus foi ampliada para a Amazônia Ocidental, abrangendo os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, nos termos do Decreto-Lei n.º 356/68.

A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi 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 em que se encontram os centros consumidores de seus produtos"* (art. 1º do DL n.º 288/67).

Com o intuito de atrair investidores e promover o crescimento econômico da região, foram criados inúmeros incentivos fiscais, dentre os quais está o art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/67 equiparando às exportações as vendas de produtos para a Zona Franca de Manaus, *in verbis*:

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

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

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

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.

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o Decreto-Lei n.º 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional n.º 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional n.º 83/2013 referido prazo estendeu-se por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus tem desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Ainda, a receita de exportações de produtos nacionais para o estrangeiro é desonerada do PIS e da COFINS, nos termos do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal de 1988:

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

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

[...]

A norma constitucional que desonerou as exportações foi observada pela legislação infraconstitucional do PIS e da COFINS, conforme disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70/91 (COFINS) e do art. 5º da Lei nº 7.714/88, com redação dada pela Lei nº 9.004/95, reproduzido no art. 5º da Lei nº 10.637/02 (PIS).

Portanto, os valores resultantes das exportações foram excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS e, por força do disposto no Decreto-Lei nº 288/67 e nos arts. 40 e 92 do ADCT, da CF/88, o benefício foi estendido às operações destinadas à Zona Franca de Manaus, uma vez equiparadas às exportações de mercadorias para o estrangeiro.

No ano de 1999, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, objeto de sucessivas reedições, foi suprimida a isenção das exportações destinadas à Zona Franca de Manaus, nos termos do seu art. 14, §2º, inciso I, redação que constou do dispositivo até a Medida Provisória nº 2.037-24/2000:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

**§ 2º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:**

**I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;**

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei no 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

(grifou-se)

Por meio de decisão liminar proferida na ADI-MC nº 2348/DF, o Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", constante do dispositivo acima transcrito:

**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 art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: 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. 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 nº 2.037-24, de novembro de 2000.**

Após reedições, a Medida Provisória nº 2.037-24/2000 tornou-se a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na qual foi suprimida do art. 14, §2º, inciso I a expressão "na Zona Franca de Manaus", restabelecendo-se, portanto, em definitivo, a isenção de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas à Zona Franca de Manaus.

Faz-se a ressalva de que não se tratará nesse processo do período compreendido entre 01/02/1999 a 17/12/2000, não abrangido pelos fatos geradores desse processo, para o qual vigia a redação original do inciso I, §2º do art. 14 da MP n.º 1.858-6/99 excluindo as receitas de vendas à Zona Franca de Manaus da previsão legal da isenção, mas que também restou superado pela consolidação do entendimento da jurisprudência administrativa na Súmula CARF n.º 153. Os fatos geradores dos presentes autos ocorreram entre 01/07/2004 a 30/09/2004.

Prevalece, pois, o entendimento de que os valores resultantes de exportações devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS e, por extensão, em razão do disposto Decreto-lei n. 288/67 e nos arts. 40 e 92 do ADCT da CF/88, às operações destinadas à Zona Franca de Manaus. Nesse sentido, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005. PRECLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PIS E COFINS. NÃO-INCIDÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. A questão do prazo prescricional das Ações de Repetição de Indébito Tributário, à luz do art. 3º da Lei Complementar 118/2005, não foi atacada no Recurso Especial. A discussão do tema em Agravo Regimental encontra-se vedada, diante da preclusão.

2. Não se conhece de Recurso Especial quanto a matéria não especificamente enfrentada pelo Tribunal de origem, dada a ausência de prequestionamento. Incidência, por analogia, da Súmula 282/STF.

**3. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/1967. Não incidem sobre elas as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ.**

4. A revisão da verba honorária implica, como regra, reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado em Recurso Especial (Súmula 7/STJ). Excepcionam-se apenas as hipóteses de valor irrisório ou exorbitante, o que não ocorreu no caso dos autos.

5. Agravo Regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (AgRg no Ag 1.295.452/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 01.07.10) (grifou-se)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". RESP 1.002.932/SP. PIS. COFINS. VERBAS PROVENIENTES DE VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, referente a pagamento indevido efetuado antes da entrada em vigor da LC 118/05, continua observando a "tese dos cinco mais cinco" (REsp 1.002.932/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJ 18/12/09).

2. A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da LC 118/05, que estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, por ofensa dos princípios da autonomia, da independência dos poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (AI nos EREsp 644.736/PE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Corte Especial, DJ 27/8/07).

**3. Este Superior Tribunal possui entendimento assente no sentido de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/67 (REsp 802.474/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 13/11/09).**

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.141.285/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26.05.11) (grifou-se)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE OPERAÇÕES ORIGINADAS DE VENDAS DE PRODUTOS PARA EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ART. 4o. DO DL 288/67). PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

**1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo exegese do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a COFINS sobre tais receitas.**

2. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido. (AgRg no Ag 1420880/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 12/06/2013) (grifou-se)

Frente à jurisprudência reiterada do Superior Tribunal de Justiça quanto à não incidência das contribuições do PIS e da COFINS não-cumulativas sobre receita decorrente da venda de mercadoria de origem nacional destinada a pessoas jurídicas com sede na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o **Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.743/2016**, propondo a edição de ato declaratório para autorizar dispensa de apresentação de contestação, de recursos e desistência dos já interpostos nas ações judiciais que discutam o tema.

Referido Parecer foi **aprovado por ato do Ministro de Estado da Fazenda**, conforme despacho publicado no Diário Oficial da União de 14/11/2017, e, por conseguinte, publicado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional o **Ato Declaratório nº 04, de 16/11/2017**, autorizando a dispensa de apresentação de contestação, recursos e desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, *"nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinada a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade"*.

Além disso, o entendimento foi consolidado na Súmula CARF n.º 153:

**Súmula CARF nº 153**

As receitas decorrentes das vendas de produtos efetuadas para estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus equiparam-se às receitas de exportação, não se sujeitando, portanto, à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

Acórdãos Precedentes:

9303-006.313, 9303-007.739, 9303-007.437, 3401-003.271 e 9303-007.880.

Por fim, cumpre destacar que a isenção aplica-se inclusive para as vendas internas na Zona Franca de Manaus, tendo em vista que igualmente se trata de uma venda de produtos e serviços para empresa situada na ZFM, ainda que a origem (empresa que fornece o produto ou serviço) esteja localizada na mesma região. Ponto importante é a localização do estabelecimento comprador, ou seja, na ZFM.

**3 Dispositivo**

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello