



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10840.001424/2003-12  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-005.186 – 3ª Turma  
**Sessão de** 18 de maio de 2017  
**Matéria** PIS COFINS. VENDAS PARA ZFM.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** RALSTON PURINA DO BRASIL LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002

ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

O art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 não se aplica a tributos instituídos após a sua edição. Art. 177 do CTN. No período examinado não há qualquer previsão legal que dê suporte à isenção do PIS e da Cofins nas vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002

ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

O art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 não se aplica a tributos instituídos após a sua edição. Art. 177 do CTN. No período examinado não há qualquer previsão legal que dê suporte à isenção do PIS e da Cofins nas vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)  
Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: : Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer De Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, contra ao acórdão nº **3803-02.692**, proferido pela 3ª Turma Especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que decidiu em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para homologar a compensação declarada pela Contribuinte referente aos anos calendários de 2001 e 2002, no limite do crédito reconhecido pela autoridade fiscal a título de COFINS. Entendeu o acórdão recorrido que, com a edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 21/12/2000 (atual MP nº 2.158-35/ 2001) em especial a nova redação dada ao seu artigo 14, a COFINS passou a não incidir sobre as receitas de vendas de mercadorias e serviços para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, e que comprovadamente foram internalizadas naquela zona.

Reproduzo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

*"Trata o presente de declaração de compensação (fls. 01/03), por meio da qual pretende o contribuinte utilizar créditos decorrentes de pagamento a maior ou indevido de PIS e de COFINS, no valor total de R\$ 101.927,98 (R\$ 81.591,50 para a COFINS e R\$ 20.332,48 a título de PIS) relativos aos fatos geradores de janeiro de 2001 a dezembro de 2002 para extinguir débitos destas mesmas contribuições.*

O acórdão recorrido, restou assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002*

*COFINS. ISENÇÃO DOS PRODUTOS DESTINADOS À ZONA  
FRANCA DE MANAUS. APLICAÇÃO.*

*O art. 4º do DL 288/67 e o art. 40 do ADCT preservaram a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, estendendo às exportações destinadas a estabelecimentos situados naquela região os benefícios fiscais presentes nas exportações ao estrangeiro. Assim, para efeitos fiscais, a exportação de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale a uma exportação de produto brasileiro para o estrangeiro.*

*O art. 7º da Lei Complementar 70/91 autoriza a exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS respectivamente, dos valores referentes às receitas oriundas de exportação de produtos nacionais para o estrangeiro. Sendo as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, equiparadas à exportação para o exterior, há que ser estendida a isenção para esta região.*

*APLICAÇÃO DA ADIN 23489. SUSPENSÃO DOS EFEITOS  
DO INCISO I, DO § 2º, DO ART. 14 DA MP Nº 2.037-24/00.*

*O Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar na ADIN nº 2348-9, suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", contida no inciso I do § 2º do art. 14 da MP nº 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa à COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus. Desta feita, considerando o caráter vinculante da decisão liminar proferida pelo E. STF, restam afastados, no caso concreto, os dispositivos da MP 2.037-24 que tiveram sua eficácia normativa suspensa.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002*

*PIS. ISENÇÃO DOS PRODUTOS DESTINADOS À ZONA  
FRANCA DE MANAUS. APLICAÇÃO.*

*O art. 4º do DL 288/67 e o art. 40 do ADCT preservaram a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, estendendo às exportações destinadas a estabelecimentos situados naquela região os benefícios fiscais presentes nas exportações ao estrangeiro. Assim, para efeitos fiscais, a exportação de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale a uma exportação de produto brasileiro para o estrangeiro.*

*O art. 7º da Lei Complementar 70/91 autoriza a exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS respectivamente, dos valores referentes às receitas oriundas de exportação de produtos nacionais para o estrangeiro. Sendo as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, equiparadas à exportação para o exterior, há que ser estendida a isenção para esta região.*

*APLICAÇÃO DA ADIN 2348-9. SUSPENSÃO DOS EFEITOS DO INCISO I, DO § 2º, DO ART. 14 DA MP Nº 2.037-24/00.*

*O Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar na ADIN nº 2348-9, suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", contida no inciso I do § 2º do art. 14 da MP nº 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa à COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus. Desta feita, considerando o caráter vinculante da decisão liminar proferida pelo E. STF, restam afastados, no caso concreto, os dispositivos da MP 2.037-24 que tiveram sua eficácia normativa suspensa.*

*Recurso Voluntário Provido*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, sustentando que: *"as receitas advindas de operações com empresas situadas na Zona Franca de Manaus discutidas no presente processo devem se submeter à incidência da Cofins, haja vista que, conforme ressaltado pela decisão de primeira instância, elas não foram enquadradas em nenhum dos incisos IV, VI, VIII e IX do artigo 14, da MP nº 2.15835/ 2001. O disposto no artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 não é hábil a permitir a concessão do referido benefício com base no inciso II do art. 14 da MP nº 2.15835/ 2001".*

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigmas, os Acórdãos nºs **204-00.708** e **201-80.803**. Em seguida, o recurso teve seguimento, nos termos do Despacho de Admissibilidade, fls. 1089/1991.

A Contribuinte apresentou contrarrazões, fls. 1099/1115, requerendo que seja reconhecido, pelo menos, o valor do crédito correspondente aos pagamentos de PIS/COFINS relativos aos períodos de apuração ocorridos em novembro e dezembro de 2002, período em que as receitas de exportação já eram imunes, nos termos da Emenda Constitucional nº 33/2001.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Com efeito, a decisão recorrida entendeu que do julgamento da medida cautelar, ADI nº 23489, suspendeu a expressão "na Zona Franca de Manaus", contida no inciso I, do § 2º do art. 14, da MP nº 103724/ 2000, que revogava a isenção relativa ao PIS e Cofins sobre as receitas oriundas das vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus, que referida medida cautelar foi deferida, com efeitos *ex nunc*, suspendendo a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus" constante do inciso I, do § 2º, do art. 14 da MP nº 2.037 24/2000. Apesar de ter sido considerada prejudicada a Ação Direta de Inconstitucionalidade e, conseqüentemente, a medida liminar deferida, conforme decisão do Min. Relator publicada em 15/02/2000, em razão de não ter sido aditada a petição inicial após as sucessivas reedições da MP nº 2.037/2000, não houve prejuízo ao direito da Contribuinte, considerando que as medidas provisórias que sucederam a MP nº 2.307/2000 (MP 2.11227/ 2001 e 2.15834/ 2001), reeditaram o dispositivo constante do inciso I, do § 2º, do art. 14 da MP nº 2.037 24/ 2000, ensejando a manutenção da medida cautelar. E com a edição do DL nº 288/67, bem como a doutrina dominante, demonstram cristalinamente que a expressão nele contida não se limita somente às normas tributárias vigentes ao tempo de sua edição tal qual exposto no voto condutor do acórdão *a quo*.

Por outro lado, a Fazenda Nacional defende que o lançamento deve ser mantido, já que as receitas advindas de operações com empresas situadas na Zona Franca de Manaus discutidas no presente processo devem se submeter à incidência da Cofins, haja vista que, conforme ressaltado pela decisão de primeira instância, elas não foram enquadradas em nenhum dos incisos IV, VI, VIII e IX do artigo 14, da MP nº 2.15835/2001. O disposto no artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 não é hábil a permitir a concessão do referido benefício com base no inciso II do art. 14 da MP nº 2.15835/2001.

Nada obstante, já é de conhecimento desta turma minha convicção de que vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, não incidindo sobre tais receitas a contribuição social do PIS nem da COFINS, ainda que as empresas sejam sediadas na própria Zona Franca de Manaus.

A questão se origina da pretensão do desenvolvimento da Amazônia Ocidental, assim como sustenta o autor Demes Brito (*Importação de insumos por empresa sediada na Zona Franca de Manaus - Saída do Bem para São Paulo - Disciplina Jurídica do IPI aplicável, considerando o descredenciamento dos benefícios fiscais perante a Suframa, São Paulo, 2011, in Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário. pg. 20/21*) com a criação da Zona Franca de Manaus - ZFM, instituída pela lei nº 3.173/1957, como Porto Livre dez anos depois, o Governo Federal, por meio do Decreto nº 288/1967, ampliou essa legislação e reformulou o modelo, estipulando incentivos fiscais por 30 (trinta) anos para implantação de um polo industrial, comercial e agropecuário na Amazônia. Assim, foi estabelecido o atual modelo de crescimento, que engloba uma área física de 10 mil km quadrados, tendo como centro a Cidade de Manaus, e está assentado em Incentivos Fiscais e Extrafiscais, com objetivo de reduzir desvantagens locais e propiciar condições de alavancagem do processo de desenvolvimento da área incentivada<sup>1</sup>.

Em 1967, por meio do Decreto- Lei nº291, o Governo Federal define a Amazônia Ocidental tal com ela é conhecida, abrangendo os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e de Roraima. A medida tinha como objetivo promover a ocupação dessa região e elevar o nível de segurança para manutenção de sua integridade. Um ano depois, em 15 de agosto de 1968, por meio do Decreto -lei nº 356/1968, o Governo Federal estendeu parte dos benefícios do modelo ZFM e a toda Amazônia Ocidental<sup>2</sup>.

Já no atual sistema constitucional, com advento da Constituição de 1988, a manutenção da Zona Franca de Manaus foi assegurada até o ano de 2013, por meio do artigo 40 e seu parágrafo único do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) <sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Fonte Histórica da criação e desenvolvimento da Zona Franca de Manaus. disponível no sítio da Internet: [www.suframa.gov.br](http://www.suframa.gov.br)

<sup>2</sup> Já escrevi sobre o tema. Importação de insumos por empresa sediada na Zona Franca de Manaus - Saída do Bem para São Paulo - Disciplina Jurídica do IPI aplicável, considerando o descredenciamento dos benefícios fiscais perante a Suframa, São Paulo, 2011, in Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário. pg. 20/21

<sup>3</sup> "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".

Contudo, a Emenda Constitucional 83/2014, que insere o artigo 92-A na redação do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), para prever que os incentivos fiscais especiais da Zona Franca de Manaus, com base no artigo 40, serão mantidos até 2073, ou seja, por mais 50 anos. Oriunda da Emenda à Constituição a EC nº 83/2014.

É forçoso lembrar que os dispositivos em destaque se encontram no mesmo plano hierárquico das normas constitucionais, ou seja, o legislador entendeu que a manutenção da ZFM, não versam apenas sobre benefícios fiscais, mas também do desenvolvimento da atividade econômica da região, observando-se a distância dos grandes polos industriais.

Delimitado o marco normativo, verifico que a discussão em relação à ADIn nº 2.348-9, referente a suspensão da eficácia da expressão "Zona Franca de Manaus", conforme exposto pela Fazenda Nacional, houve prejuízo do pedido por perda de objeto, ficando prejudicada a medida liminar deferida.

Deste modo, o Decreto-Lei 288/1967, que criou a Zona Franca de Manaus, determina no art. 4º que: *“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”*.

Nesse sentido, destaco entendimento jurisprudencial do Egrégio Superior Tribunal de Justiça -STJ, por meio do Agravo em Recurso Especial nº 691.708- AM (2015/00082296-4). Vejamos:

*"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PIS. COFINS. VERBAS PROVENIENTES DE VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO DEC. LEI 288/67.PRECEDENTES.*

*1. A jurisprudência desta Corte é pacificada 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, não incidindo a contribuição para o PIS nem a Cofins sobre tais receitas. Precedentes: AgRg no REsp 1141285/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26/05/2011; REsp 817.847/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/10/2010; REsp 1276540/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma,*

***DJe 05/03/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1400296/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2012, DJe 14/05/2012). Grifos acrescidos.***

***PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO RECURSO ESPECIAL. ART. 535, II, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. ARTS. 110, 111, 176 E 177, DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ.***

***DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 4º DO DL 288/67. INTERPRETAÇÃO.***

***EMPRESAS SEDIADAS NA PRÓPRIA ZONA FRANCA. CABIMENTO.***

*1. O provimento do recurso especial por contrariedade ao art. 535, II, do CPC pressupõe seja demonstrado, fundamentadamente, entre outros, os seguintes motivos: (a) a questão supostamente omitida foi tratada na apelação, no agravo ou nas contrarrazões a estes recursos, ou, ainda, que se cuida de matéria de ordem pública a ser examinada de ofício, a qualquer tempo, pelas instâncias ordinárias; (b) houve interposição de aclaratórios para indicar à Corte local a necessidade de sanear a omissão; (c) a tese omitida é fundamental à conclusão do julgado e, se examinada, poderia levar à sua anulação ou reforma; e (d) não há outro fundamento autônomo, suficiente para manter o acórdão. Esses requisitos são cumulativos e devem ser abordados de maneira fundamentada na petição recursal, sob pena de não se conhecer da alegativa por deficiência de fundamentação, dada a generalidade dos argumentos apresentados.*

***5. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ.***

***6. O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais.*** 7. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (REsp 1276540/AM, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/02/2012, DJe 05/03/2012). Grifos acrescidos.

***Confirmam-se, ainda, os seguintes julgados desta Corte no mesmo sentido: AREsp 944269, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 30/06/2016; AREsp 820600, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 17/02/2016; AREsp 708492, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 19/06/2015; AREsp 690708, Rel. Min. Benedito***



Processo nº 10840.001424/2003-12  
Acórdão n.º 9303-005.186

CSRF-T3  
Fl. 10

---

***Gonçalves, DJe 11/06/2015; Ag 1417811, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 19/12/2013. Incide, portanto, a Súmula 83 do STJ. Assim, o recurso é manifestamente improcedente, o que atrai a multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015, na razão de 1% a 5% do valor atualizado da causa.***

*Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao agravo interno e aplico multa à agravante de 1% sobre o valor atualizado da causa.*

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional,

É como voto.

*(assinado digitalmente)*  
Demes Brito

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, tenho posicionamento divergente em relação às suas conclusões.

Como relatado, a controvérsia decorre de divergência na interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de isenção do PIS e da Cofins nas vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus referentes aos períodos de apuração de 01/01/2001 a 31/12/2002. De acordo com o entendimento do relator, do contribuinte e do acórdão recorrido estas vendas são isentas com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 e o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da Constituição Federal.

Não concordo com esse entendimento. Vejamos o que dispõe o art. 4º do DL nº 288/67:

*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. (destaquei).*

Observa-se que o dispositivo legal estabeleceu uma equivalência entre vendas de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus e exportação para o estrangeiro. Deixou claro porém que esta regra valia para todos os efeitos fiscais em relação à legislação em vigor na data de sua publicação em 1967. Esta regra não poderia ser aplicada ao PIS, que foi criado pela Lei Complementar 7/70, e à Cofins que foi criada pela Lei Complementar nº 70/91. Ambas contribuições não existiam na data da edição do DL nº 288/67 e, portanto, por ele não poderiam ser reguladas.

Esta também é a dicção do disposto nos art. 177 do CTN, *in verbis*:

*Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:*

*I - às taxas e às contribuições de melhoria;*

*II - **aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão**. (destaquei).*

Já o art. 40 do ADCT da CF/88, nada inovou no assunto. Somente estendeu o prazo de duração de um benefício fiscal no qual já não continha as isenções do PIS e da Cofins.

*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.*

Portanto, não há como acatar que o art. 4º do Decreto Lei nº 288/67 permitia qualquer isenção/imunidade de PIS e da Cofins nas vendas de produtos para empresas situadas na Zona Franca de Manaus. Nesta linha de raciocínio, não procede a argumentação de imunidade na incidência destas contribuições nas operações de venda para a ZFM, pois elas não foram equiparadas a exportação como defende o contribuinte, para efeito destas contribuições, portanto inaplicável a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inc. I da CF. Resta analisar se a própria legislação destas contribuições permitia, no período solicitado, a exclusão destas receitas de sua base de cálculo. Sempre lembrando que se interpreta literalmente a lei que dispõe sobre outorga de isenção, nos termos do art. 111 do CTN.

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que trouxe diversas alterações relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, não fez qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas.

Em seguida, foi publicada a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, que em seu art. 14 dispôs sobre as regras de desoneração das contribuições em tela, nas hipóteses especificadas, tendo revogado expressamente todos os dispositivos legais relativos à exclusão de base de cálculo e isenção existentes até o dia 30 de junho de 1999:

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

*(...)*

*II – da exportação de mercadorias para o exterior;*

*(...)*

*§ 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;*

(...) (destaquei)

Ressalte-se que esta Medida Provisória foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn nº 2.348-9 (DOU de 18/12/2000), que requereu a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à Zona Franca de Manaus. O Supremo Tribunal Federal – STF, nesta ação, deferiu medida cautelar suspendendo a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", disposta no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória Nº 2.037-24/00, com efeitos ex nunc. Posteriormente, em 02/02/2005, foi prolatada decisão julgando prejudicada a ADIn, sendo o processo arquivado sem apreciação do mérito.

Posteriormente à decisão liminar do STF na ADIn nº 2.348-9, foi editada a Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a qual suprimiu a expressão "na Zona Franca de Manaus" do inciso I do § 2º do art. 14, acima citado, que vinha constando em suas edições anteriores. Desta forma, as exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins, no período solicitado no presente processo, jul/99 a fev/2003, eram as previstas no art. 14 da MP 2.158/2001-35, abaixo transcrito:

*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 Exterior;*

*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 §1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:*

*I – a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;*

*II – a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; (Revogado pela Lei nº 11.508, de 2007)*

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

Da leitura do dispositivo legal não é possível localizar que havia previsão legal para exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, das receitas decorrentes de vendas de mercadorias para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus. Por óbvio não é possível aplicar a isenção constante do inc. II do caput, já que a Zona Franca de Manaus não é localizada no exterior e já proferimos o entendimento de que não é aplicável o disposto no art. 4º do DL nº 288/67.

Somente a partir da edição da Medida Provisória nº 202/2004, que foi convertida na Lei nº 10.996/2004, é que foi reduzida a zero as alíquotas de PIS e Cofins sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, nos termos do seu art. 2º, *in verbis*:

*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.*

Necessário concluir que caso estas receitas já fossem isentas/imunes das referidas contribuições sociais, seria totalmente inócua a edição desta lei reduzindo a alíquota para zero. Até porque não se poderia estabelecer alíquota zero para uma operação que estaria fora do campo de incidência das contribuições por força de imunidade constitucional.

Ressalto que este colegiado, embora utilizando de fundamentação discretamente diferente, também vem decidindo assim. Transcreve-se abaixo a ementa do Acórdão nº 9303-003934 cujo julgamento deu-se em 07/06/2016:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/02/2002 a 28/02/2002*

*PIS e COFINS. RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INCIDÊNCIA.*

*Até julho de 2004 não existe norma que desonere as receitas provenientes de vendas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus das contribuições PIS e COFINS, a isso não bastando o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.*

*Recurso Especial do Contribuinte Negado*

Assim, diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda nacional.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal