



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

**Processo nº** 11080.008338/2005-04  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-007.879 – 3ª Turma  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2019  
**Matéria** PIS - Incidência e Créditos  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
ELEVA ALIMENTOS S/A

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Conforme jurisprudência pacífica do STJ (o que, inclusive, levou a Fazenda Nacional a não litigar mais sobre o assunto - Ato Declaratório PGFN nº 4/2017), as vendas de produtos para a Zona Franca de Manaus são, para fins fiscais, a teor do art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, equiparadas à exportação, não estando sujeitas, portanto, à incidência da contribuições sociais (art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal).

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU ATÉ DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, e não somente a última etapa, da entrega ao consumidor final.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada

Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmíro Lock Freire, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmíro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência, interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 1.474 a 1.485) e pelo contribuinte (fls. 1.530 a 1.558), contra o Acórdão 3302-01.169, proferido pela 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Sejul do CARF (fls. 1.413 a 1.470), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.*

*O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins que gera direito de crédito restringe-se aquele utilizado na produção ou fabricação de bens e produtos, não alcançando despesas posteriores ao processo produtivo.*

*(...)*

*RECEITAS DECORRENTES DE VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS.*

*A isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se, exclusivamente, às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo. No que se refere à Cofins, a isenção não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 17 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos a vedação contida no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e reedições (atual Medida Provisória nº 2.1583-5, de 2001). Quanto ao PIS, a isenção aplica-se somente para os fatos geradores ocorridos a partir do dia 18 de dezembro de 2000.*

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 1.489 a 1.494), a PGFN defende que inexiste norma que isente da Contribuição para o PIS/Pasep as vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus, sendo, ainda, inaplicável o Decreto-lei nº 288/67 ao caso concerto, pois ele só as equiparava às exportações para os efeitos fiscais constantes da

---

legislação em vigor, sem efeitos posteriores – ainda mais considerando que às normas que concedem isenções deve ser dada interpretação restritiva, conforme art. 111 do Código Tributário Nacional.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 1.510 a 1.529).

Em seu Recurso Especial, ao qual também foi dado seguimento (fls. 1.601 a 1.605), o contribuinte defende:

1) Que as vendas para a Zona Franca de Manaus, são sim, equiparadas à exportação, portanto não sujeitas à contribuição, entendimento este escorado no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (que reza que "*É mantida a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte anos ...*"), bem como na jurisprudência dos Tribunais Superiores;

2) Que seriam legítimas as tomadas de créditos sobre fretes em operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa ou até para terceiros, não clientes, com base nos incisos II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, alegando, em relação ao inciso IX (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep), que os fretes nas operações "intermediárias", necessárias para que se chegue à final de venda, também estariam nele contemplados.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 1.607 a 1.622).

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço de ambos os Recursos Especiais.

No **mérito**, duas matérias nos foram trazidas à apreciação:

### **1) Incidência da contribuição sobre as vendas para a Zona Franca de Manaus.**

Seguindo, em especial, a Jurisprudência do STJ, está pacificado nesta Turma o entendimento de que não haveria a incidência da contribuição nestas saídas, pois equiparadas a exportações para o exterior e, portanto, imunes, conforme art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Isto está bem retratado em recente Acórdão (nº 9303-006.356, de 22/02/2018), tendo como relatora a Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama – que, apesar de tratar do Crédito Presumido do IPI, da Lei nº 9.363/96, amolda-se perfeitamente ao caso concreto:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2003*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITAS AUFERIDAS NAS VENDAS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.*

*É de se equiparar as receitas auferidas nas vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus ZFM às receitas de exportação para a constituição do crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96.*

*Cabe recordar que a discussão quanto à equiparação das referidas receitas se encontra pacificada pelo Ato Declaratório PGFN 4/17.*

Da mesma forma que no Voto Condutor, transcrevo o citado Ato Declaratório PGFN nº 4, de 16/11/2017:

*O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1743/2016 desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 14 de novembro de 2016, DECLARA que, fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a 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 destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade”*

*JURISPRUDÊNCIA: ADI 2.348-9/DF, RE 539.590/PR e AgRg no RE 494.910/SC; AgInt no AREsp 944.269/AM, AgInt no AREsp 691.708/AM, AgInt no AREsp 874.887/AM, AgRg no Ag 1.292.410/AM, REsp 1.084.380/RS, REsp 982.666/SP, REsp 817777/RS e EDcl no REsp 831.426/RS.*

Colaciono ainda a Ementa do primeiro Acórdão do STJ utilizado como referencial pela PGFN:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. PIS. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DOS REFERIDOS TRIBUTOS. OPERAÇÃO DE VENDA REALIZADA POR EMPRESA SEDIADA NA PRÓPRIA ZONA FRANCA À EMPRESA SITUADA NA MESMA LOCALIDADE. PARTICULARIDADE QUE NÃO DESCONFIGURA A*

**INEXIGIBILIDADE DAS EXAÇÕES. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.**

*I. Trata-se de Agravo interno interposto em 05/07/2016, contra decisão monocrática publicada em 30/06/2016.*

*II. Na forma da jurisprudência, "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. 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" (STJ, REsp 1.276.540/AM, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/03/2012). Em igual sentido: AgInt no AREsp 874.887/AM, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 10/08/2016.*

*III. Agravo interno improvido.*

*(AgInt no AREsp 944.269/AM, Rel. Min. Assusete Magalhães DJe 07/10/2006)*

2) Direito ao crédito sobre fretes entre estabelecimentos (e até para terceiros) de produtos acabados para venda.

Em primeiro lugar, há que se fixar que a discussão não gira em torno do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda), mas sim do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor) – também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei.

O entendimento majoritário desta Turma vai no sentido de admitir a tomada de créditos sobre estas operações "intermediárias", pois a lei não fala em frete "na venda" (o que estaria a restringir apenas à última operação), mas sim "na operação de venda", ou seja, em todos os deslocamentos levados a efeito (em especial, por razões de logística) até que o produto/mercadoria chegue ao consumidor final.

Vejamos, como exemplo, decisão bastante recente (Acórdão nº 9303-007.289, de 15/08/2018), de minha lavra:

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

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2006*

*DESPESAS. FRETES. PRODUTOS ACABADOS. TRANSFERÊNCIA/ TRANSPORTE. ESTABELECIMENTOS*

*PRÓPRIOS, DEPÓSITO FECHADO, ARMAZÉM GERAL.  
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.*

*As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte e/ ou para depósito fechado e armazém geral para venda posterior constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.*

É quase que uma regra, por questões de logística, que determinados produtos vendidos a varejo, como cortes de frango e laticínios (é o caso) e cosméticos, por exemplo, sigam inicialmente para centros de distribuição Brasil afora (que, normalmente, são estabelecimentos da mesma empresa – mas podem ser de outra), então me parece cristalino que o legislador, ao falar em "operação de venda", tenha vislumbrado esta realidade.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas