



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

**Processo nº** 10380.008889/2002-70  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-005.452 – 3ª Turma  
**Sessão de** 26 de julho de 2017  
**Matéria** PIS. COFINS. ZEM  
**Recorrentes** J. MACEDO S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 14/02/2003, 14/03/2003

RECEITAS DE VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS.  
TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 111 E 177 DO CTN.

As receitas decorrentes de vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus não configuram receitas de exportação e sobre elas incide a contribuição para o PIS, conforme exegese dos artigos 111 e 177 do Código Tributário Nacional.

Recurso Especial do Procurador provido.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Erika Costa Camargos Autran.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN contra o Acórdão nº 3301-00.240, de 18/09/2009, proferido pela 3ª Turma Especial da Segunda Seção do CARF, que fora assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/06/1998 a 31/12/2001*

*ISENÇÃO - RECEITAS. ZONA FRANCA DE MANAUS*

*As receitas decorrentes de vendas mercadorias e serviços e/ ou de serviços para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus para consumo e/ ou industrialização, realizadas até a data de 21/12/2000 estavam sujeitas contribuição para o PIS, tornando-se isenta dessa contribuição somente a partir de 22/12/2000.*

*REPETIÇÃO. DCOMP. HOMOLOGAÇÃO*

*A contribuição para o PIS apurada e paga sobre as receitas de vendas de mercadorias e serviços para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, referente ao período de 22/12/2000 a 31/12/2001, constitui indébito tributário passível de restituição e/ ou compensação, cabendo à autoridade administrativa competente homologar a compensação dos débitos fiscais declarados até o limite do montante do crédito financeiro apurado.*

*CONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. NORMAS TRIBUTARIAS*

*Sumula nº 2. O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.*

*Recurso Provido Parcialmente.*

Irresignada, a Recorrente se insurgiu contra o entendimento esposado no acórdão recorrido que não reconheceu a isenção do PIS das receitas decorrentes de vendas a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus - ZFM. Alega divergência com relação ao que decidido nos Acórdãos nº 204-00708 e 201-80803.

O exame de admissibilidade do recurso encontra-se às fl. 1.

Intimada, a Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 513/520).

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial interposto pela contribuinte deve ser conhecido.

Com relação ao tema nele proposto, enquanto o acórdão recorrido entendeu que as receitas decorrentes de vendas a empresas localizadas na ZFM são isentas do PIS, os paradigmas concluíram justo o inverso, conforme comprova a ementa do Acórdão nº 204-00.708:

*PIS. DECADÊNCIA. 5 ANOS. Segundo pacífica jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, à Contribuição ao PIS não se aplicam as disposições da Lei nº 8.112/91. Por conseguinte, é de 5 anos o prazo decadencial da contribuição, contando-se desde fato gerador quando há pagamento, ainda que parcial, na forma do § 4º, art. 150 do CTN.*

**ISENÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. Por expressa determinação legal (art. 111 do CTN) as normas que excluem ou suspendem o crédito tributário, ou ainda outorgam isenção, hão de se interpretar literalmente, não podendo o caráter isencional sufragar-se em normas genéricas meramente correlatas.**

*RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO. Na forma da lei nº 9.718/98, constitui base para exigência da contribuição ao PIS toda a receita bruta auferida pela empresa, não importando a denominação contábil adotada. Entre as recuperações de créditos a lei apenas excepcionou aquelas que não representem o ingresso de novas receitas, a teor do inciso II do § 2º do art. 3º daquele diploma legal.*

*VARIAÇÃO CAMBIAL. RECEITA FINANCEIRA. INCIDÊNCIA. As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, são consideradas receitas financeiras, integrando a base de cálculo do PIS.*

*FINANCEIRA. INCIDÊNCIA. As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, são consideradas receitas financeiras, integrando a base de cálculo do PIS.*

*NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para apreciar alegações relativas à inconstitucionalidade de leis. Norma regimental: art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.*

*Recurso provido em parte. (g.n.)*

No mérito, conforme já expusemos nesta mesma Turma, entendemos assistir razão à Recorrente.

Como os motivos que fundamentam o nosso entendimento coincidem com o exposto no voto condutor do Acórdão nº 9303-004.430, de 7/12/2016, de relatoria do il. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, passamos a adotá-lo aqui como razão de decidir (advirta-se que a divergência entre os períodos de apuração objeto dos autos e os referidos no voto em nada modificam o entendimento aqui firmado):

*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 nos períodos de apuração referentes aos anos-calendários de 2001 e 2002. De acordo com o contribuinte e o 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, anos-calendários de 2001 e 2002, 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 eram 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*

Ante o exposto, conheço do recurso especial do Procurador e, no mérito, dou-lhe provimento. E conheço do recurso especial do Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza



## **Declaração de Voto**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

No que tange à discussão acerca da isenção ou não do PIS e da Cofins nas vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus - ZFM, peço vênia ao ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza para manifestar meu entendimento.

Para melhor elucidar essa questão, importante trazer breve histórico da criação da Zona Franca de Manaus.

Em junho de 1957, foi publicada a Lei 3.173/57, dispondo em seu art. 1º, que fica criada em Manaus, capital do Estado do Amazonas, uma zona franca 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.

Tal lei ainda explicitou que as mercadorias de procedência estrangeira, quando desembarcadas diretamente na área da zona franca de Manaus, e enquanto permanecerem dentro da mesma, não estarão sujeitas ao pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais que venham gravá-las, sendo facultado o seu beneficiamento e depósito na própria zona de sua conservação.

Sendo assim, resta claro que a Zona Franca de Manaus foi criada, a rigor, para fins de se incentivar o desenvolvimento daquela Região, bem como reduzir as desigualdades sociais.

Posteriormente, foi publicado o Decreto 47.757/60, que regulamentou o disposto na Lei 3.173/57, trazendo, entre outros (com as alterações do Decreto 51.114/61) – Grifos Meus:

*“Art. V A Zona Franca de Manaus destina-se a receber mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza de origem estrangeira, para armazenamento, depósito, guarda, conservação e beneficiamento, a fim de que sejam retirados para o consumo interno no Brasil ou para exportação observadas as prescrições legais. (Redação dada pelo Decreto nº 51.114, de 1961)*

*§ 1º - A entrada desses produtos na Zona Franca, independará de licença de importação ou documento equivalente. (Incluído pelo Decreto nº 51.114, de 1961)*

*§ 2º - **As mercadorias de origem e procedência brasileiras, depois de terem sido objeto de um processo regular de exportação perante a Carteira de Comércio Exterior e as demais autoridades do fisco federal e estadual, poderão utilizar o mesmo Tratamento outorgado às mercadorias estrangeiras e como tal serão consideradas, para efeito do presente Regulamento. (Incluído pelo Decreto nº 51.114, de 1961)***”

*“Art. VI. A Zona Franca de Manaus gozará de extraterritorialidade em relação ao pagamento do imposto de importação e taxa aduaneira, **bem como quanto a quaisquer outros impostos, ágios e tributos federais, estaduais e municipais que incidam sobre as mercadorias importadas do exterior enquanto estas permanecerem em seus depósitos.**”*

Tais dispositivos deixam claro que as mercadorias de origem brasileira devem observar um processo regular de exportação. O que, por óbvio, há que se entender que as vendas de mercadorias efetuadas à ZFM devem ser consideradas puramente como operação de exportação.

Continuando, posteriormente, tal Lei foi revogada pelo Decreto-Lei 288/67, conforme art. 48, § 2º (Grifos Meus):

*“Art 48. Fica o Poder Executivo autorizado a abrir, pelo Ministério da Fazenda, o crédito especial de NCr\$ 1.000.000,00 (hum milhão de cruzeiros novos) para atender as despesas de capital e custeio da Zona Franca, durante o ano de 1967.*

*§ 1º O crédito especial de que trata este artigo será registrado pelo Tribunal de Contas e distribuído automaticamente ao Tesouro Nacional.*

*§ 2º Fica revogada a Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957 e o Decreto nº 47.757, de 2 de fevereiro de 1960 que a regulamenta.”*

Não obstante, tal Decreto-Lei ter revogado a Lei 3.173/57 e o Decreto 47.757/60, trouxe em seu 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, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.”*

O que resta concluir que as receitas das vendas efetuadas a empresas sediadas na ZFM, por expressa determinação do art. 4º do Decreto-Lei 288/1967 c/c o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT são equiparadas às exportações, de forma que as receitas delas decorrentes não devem ser tributadas pelo PIS e pela Cofins.

Ora, sendo assim, desde a publicação do Decreto-Lei 288/1967, as vendas efetuadas a empresas sediadas na ZFN são equiparadas às exportações, não devendo ser tributadas pelas contribuições as receitas de vendas à ZFM.

Ademais, é de se constatar que a Constituição Federal de 1988 ainda determinou a imunidade dessas receitas, conforme preceitua o art. 149, § 2º, inciso I dessa Carta:

*“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;***  
*[...]*”

O que, em respeito à Constituição Federal, quando da instituição do PIS e da Cofins, houve observância dessa desoneração.

E, no que tange à discussão trazendo que o art. 4º do Decreto-Lei 288/67 ter sido publicado na vigência da Constituição Federal anterior a de 1988 – vê-se que houve a manutenção dos benefícios à ZFM através do art. 40 do ADCT.

E, relativamente à edição da MP 202/2004, que foi convertida na Lei nº 10.996/2004, que trouxe o 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.”*

Tal norma somente veio para explicitar que não há que se falar em tributação das receitas auferidas na venda de mercadorias à ZFM, podendo considerar que antes dessa MP, para fins de não se tributar a r. receita pelas contribuições, há que se observar o disposto no art. 4º Decreto-Lei 288/67 c/c o art. 40 do ADCT e art. 149 da CF/88. Entendimento já pacificado pelo STJ.

E, com o advento da MP 202/04, considerando a jurisprudência pacificada dada pelo STJ e intentando a diminuição de litígios tributários, manter o procedimento de não se tributar tais receitas.

Sendo assim, com essas breves considerações, já resta negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Não obstante, independentemente do direito esposado, em respeito ao Novo Código de Processo Civil de 2015, não há como se ignorar também os precedentes favoráveis emanados pelos Tribunais.

Em tempos atuais, inclusive, o novo Código de Processo Civil – Lei 13.105/15 traz o respeito à “eficácia vinculante dos precedentes” em seus arts. 926 e 927, *in verbis* (Grifos meus):

***“Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.***

*§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.*

*§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.*

***Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:***

*I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;*

***II - os enunciados de súmula vinculante;***

*III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;*

*IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;*

*V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.*

*§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.*

*§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.*

*§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.*

*§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.*

*§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.”*

Deve-se, assim, em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos precedentes” – exposta “explicitamente” pelo Novo Código de Processo Civil - NCPC, observar o entendimento emanado pelos tribunais.

Não é demais lembrar que no processo administrativo há que se considerar e respeitar tais precedentes, conforme versa o art. 15 do NCPC

*“Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”*

O Brasil adota como estrutura jurídica o “Civil Law” – que adota fontes de direito, dentre as quais, considera, além da Lei, como fonte direta, os precedentes jurisprudenciais.

Sendo assim, inquestionável, a valorização dos precedentes. Até mesmo como forma de se conceder a segurança jurídica que tanto procura a administração fazendária e os sujeitos passivo.

Ora, tal cultura de valorização de precedentes, que tora a jurisprudência no Brasil fonte direta da estrutura jurídica adotada pelo Brasil - “Civil Law” – traz irrefutavelmente segurança jurídica ao buscar o respeito à unicidade da interpretação.

O que, cabe trazer que as decisões do STF, STJ e TRF’s tem sido favoráveis aos contribuintes – pelo afastamento da cobrança do PIS e da Cofins sobre a receita da venda de mercadorias à ZFM – considerando, em síntese, como operação de exportação.

Para melhor elucidar, cabe mencionar que o STF, por meio da ADI 310, pacificou o seu entendimento ao manifestar que o quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à ZFM constitucionalizou-se pelo art. 40 do ADCT, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei 288/67:

*“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.  
CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO  
DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA  
ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS  
DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.*

*1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saer, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra ‘g’, da Constituição da República).*

*2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de*

***mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.***

*3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório.*

*4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.”*

É de se considerar que, em respeito ao art. 40 do ADCT, a saída de mercadorias do território nacional para a ZFM deve ser considerada como exportação de serviços – não podendo-se afastar nesse evento a natureza de imunidade tributária.

Ainda que se trate especificamente de ICMS – o evento de per si é o mesmo discutido no caso vertente.

Vê-se que os Tribunais Judiciais têm manifestado de forma pacífica entendimento favorável aos sujeitos passivos, explicitando que desde o advento do Decreto-Lei 288/67 as vendas efetuadas a empresas sediadas na ZFM são equiparadas às exportações, afastando, por conseguinte a tributação pelo PIS e pela Cofins das receitas provenientes dessas vendas.

Frise-se tal jurisprudência pacificada nos tribunais, o entendimento esposado pela 2ª Turma do STJ em recente julgado de 2.8.2016 quando da apreciação do REsp 874.887/AM (Grifos Meus):

**“EMENTA**

***TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. DECRETO-LEI 288/67. ISENÇÃO. SÚMULA 568/STJ.***



***1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido 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 interpretação do Decreto-lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem da Cofins sobre tais receitas.***

*2. O benefício de isenção das referidas contribuições alcança, portanto, receitas oriundas de vendas efetuadas por empresa sediada na Zona Franca de Manaus a empresas situadas na mesma região.*

*Agravo interno improvido.”*

Reforçamos tal jurisprudência o entendimento proferido pelo também STJ quando da apreciação do REsp 691.708 - AM:

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EMPRESAS QUE VENDEM PRODUTOS PARA OUTRAS NA MESMA LOCALIDADE. RECURSO MANIFESTAMENTE IMPROCEDENTE. MULTA. CABIMENTO.*

***1. À luz da interpretação conferida por esta Corte ao Decreto-Lei n. 288/1967, a venda 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.***

*2. "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" (REsp 1276540/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/03/2012).*

*3. O recurso manifestamente improcedente atrai a multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015, na razão de 1% a 5% do valor atualizado da causa.*

4 . *Agravo interno desprovido, com aplicação de multa.*”

É de se trazer, nesse caso, a transcrição parcial do voto do Ministro Gurgel de Faria (Grifos Meus):

[...]

*Consoante anteriormente explicitado, quanto à suposta violação ao art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, é de se destacar que o aresto combatido não diverge da orientação preconizada por este Tribunal Superior.*

*Isso porque, à luz da interpretação conferida por esta Corte à legislação de regência, a venda 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 propósito:*

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

*[...]*”

**Constata-se que o voto do Ministro Gurgel de Faria ainda traz que no foi decidido pela Corte no mesmo sentido os seguintes julgados:**

- 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 Gonçalves, DJe 11/06/2015;
- Ag 1417811, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 19/12/2013.

**Por isso, aquela Corte considera que esse entendimento pela não cobrança do PIS e da Cofins sobre tais receitas estaria pacificado.**

Além do entendimento proferido pelos Tribunais superiores, não se pode ignorar o entendimento no mesmo sentido exarado pelos TRF's.

Eis o que traz o TRF da 1ª Região julgado em 19.9.2016:

*“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. PIS E COFINS. ISENÇÃO SOBRE RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES COMERCIAIS REALIZADAS NA ZONA FRANÇA DE MANAUS. POSSIBILIDADE. ART. 4º DO DL 288/67. JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DESTA REGIONAL. PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-*

*CONSTITUÍDA REJEITADA. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL NÃO PROVIDAS.*

(...)

*2. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas a exportação para efeitos fiscais (art. 4º do DL 288/67), não devendo incidir sobre elas o PIS e a COFINS. Precedentes.*

*(...)” (Apelação/Reexame Necessário nº 0001384-45.2014.4.01.3200/AM; 8ª Turma do TRF da 1ª Região; J: 19/09/2016; P: 14/10/2016)*

E, então, no mesmo sentido, o TRF da 2ª Região julgado em 08/04/2015:

*“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA, PIS/COFINS. ISENÇÃO. ART. 40 DO ADCT, E ART. 4º DO DECRETO-LEI Nº 288/67. EXTENDE-SE AOS PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRECEDENTES STJ.*

- 1. Os arts. 4º do DL 288/67 e 40 do ADCT preservam a Zona Franca de Manaus, enquanto área de livre comércio, o que se aplica às exportações destinadas a estabelecimentos situados naquela região, cujos benefícios fiscais compreendem as exportações ao estrangeiro. Desse modo, para efeitos fiscais, a exportação de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro.*
- 2. O art. 5º da Lei 7.714/88, com a redação que lhe foi dada pela Lei 9.004/95, bem como o art. 7º da lei Complementar 70/91, autorizam 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.*
- 3. Equiparando-se os produtos destinados à Zona Franca de Manaus com aqueles exportados para o exterior, infere-se que a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes do STJ (RESP 223.405-MT)*

*[...]”*

Proveitoso ainda trazer o que entende o TRF da 3ª Região

*“PROCESSO CIVIL E 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). PRELIMINAR REJEITADA. INTERPRETAÇÃO. EMPRESAS SEDIADAS NA PRÓPRIA ZONA FRANCA. APLICABILIDADE. REMESSA OFICIAL PARCIALMENTE PROVIDA.*

*[...]*

*Cuida-se de medida visando à compensação de crédito decorrente de indevido recolhimento da COFINS e do PIS, com base em legislação considerada inconstitucional pela Impetrante. O PIS e a COFINS NÃO INCDEM SOBRE AS RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS E SERVIÇOS PARA EMPRESAS SITUADAS NA Zona Franca de Manaus, uma vez que se trata de receitas de exportação para o exterior em razão de equiparação legal, Jurisprudência, firmou-se nesse mesmo sentido.*

*[...]*

*(Apelação/Reexame Necessário nº 001678327.2013.4.03.6100/SP; 4ª Turma)”*

É de se trazer ainda que se encontra disponibilizado no sítio da PGFN o

Parecer PGFN/CRJ 1743/2016:

<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/Parecer%20CRJ%201743%202016.pdf>

Tal Parecer expressa que:

*“ Tributário. Não incidência de PIS/COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria nacional destinada a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus. Jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça. Ressalvas pontuais. Aplicação do art. 19, II, 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. Edição de Ato Declaratório com o propósito de vinculação da atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002.”*

Vê-se que tal Parecer “sinaliza” o entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional. Digo “sinaliza”, pois não obtive sucesso na busca de Ato do Ministro da Fazenda ratificando os dizeres do r. parecer.

Em vista de todo o exposto, visando a celeridade a ser observada nos tribunais, bem como a garantia da segurança jurídica que tanto merecem as partes e, principalmente, em respeito ao Novo CPC, é de se observar o Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes para se afastar a tributação pelo PIS e pela Cofins das receitas auferidas na venda de mercadorias à ZFM desde o advento do Decreto-Lei 288/67, por serem equiparadas tais vendas à operação de exportação.

O que, dessa forma, resta dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama