



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
 SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL  
 8ª REGIÃO FISCAL

<b>PROCESSO Nº</b> *****	<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº</b> <b>135</b> , de 01 de agosto de 2002
<b>INTERESSADO</b> *****	<b>CNPJ/CPF</b> *****
<b>DOMICÍLIO FISCAL</b> *****	

**Assunto:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

**Ementa:** A isenção da Cofins 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.

A isenção da Cofins 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 2.158-35, de 2001).

**Dispositivos Legais:** Lei Complementar nº 70, de 1991; Lei Complementar nº 85, de 1996; Art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e reedições, e da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; Medida liminar deferida pelo STF, na ADIn nº 2.348-9; e Parecer/PGFN/CAT/Nº 1.769, de 2002.

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

## RELATÓRIO

Em consulta protocolizada em 29.08.2001, a interessada (por intermédio de sua procuradora) informa que tem como objeto social preponderante, a industrialização e

comercialização de celulose e papel, através de seus estabelecimentos filiais, não obstante o recolhimento dos impostos e contribuições federais sejam efetuados de forma centralizada pela matriz.

2. Esclarece:

- a) que, no desenvolvimento de suas atividades, possui também como mercado para os produtos que industrializa e comercializa, a “Zona Franca de Manaus- ZFM”, região atualmente regulada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28.02.1967;
- b) que dessa forma, a receita bruta (faturamento) oriunda das operações efetuadas no âmbito da Zona Franca de Manaus, tem sido considerada na base de cálculo da contribuição social destinada ao Financiamento da Seguridade Social – Cofins, conforme legislação de regência da referida contribuição.

3. Argumenta que com o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, especialmente em seu art. 14, foram incluídas novas hipóteses de isenção para a Cofins, sendo certo que, conforme o disposto no § 2º, tais isenções não alcançariam as receitas de venda efetuadas à Zona Franca de Manaus, o que motivou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.348-9, requerida pelo Governador do Estado do Amazonas.

4. Após transcrever o resultado conferido pelo Supremo Tribunal Federal, em sede cautelar, afirma que é certo que, após esta decisão, a Medida Provisória, reeditada sob o nº 2.037-25, atualmente sob o nº 2.158-35, não mais previu a expressão “na Zona Franca de Manaus”, outrora consignada em seu art. 14, § 2º, inciso I.

5. Diante disso, conclui que, a vista da nova redação do inciso I do parágrafo 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, atual Medida provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001, a receita decorrente das vendas de mercadorias para consumo e industrialização realizadas à Zona Franca de Manaus-ZFM está isenta da mencionada exação.

6. Por fim, requer confirmação de seu entendimento, esclarecendo ter formulado consulta também para a contribuição para o Programa de Integração Social-PIS.

---

## **FUNDAMENTOS LEGAIS**

---

7. As normas dispendo sobre exclusão de base de cálculo e isenção da Cofins estão sintetizadas no art. 14 e seus parágrafos, da atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Todavia, a evolução dos dispositivos legais e regulamentares anteriores, em relação à matéria, pode ser observada, nos itens a seguir.

8. Em relação às receitas de exportação, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, estabeleceu em seu art. 7º:

*“Art 7º É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.”*

8.1 O Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art.7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, **restringiu o tratamento isentivo** para as empresas estabelecidas nas localidades que menciona, assim dispendo:

*“Art.1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:*

*I - vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;*

*II - exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;*

*III - 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;*

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

*V - fornecimentos 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.*

*Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:*

- a) *a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;*
- b) *a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;*
- c) *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;*
- d) *no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.*

*(...)”(grifou-se)*

8.2 Por sua vez, a Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996, em seu art. 1º alterou a redação do art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, para isentar da Cofins as receitas provenientes das hipóteses adiante mencionadas, determinando ainda no seu art. 2º **que seus efeitos retroagissem aos fatos geradores ocorridos a partir do dia 1º de abril de 1992**, data de início dos efeitos do disposto na referida Lei Complementar nº 70, de 1991.

*“Art.1º O art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*”Art.7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:*

*I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;*

*II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;*

*III - 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;*

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

*V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;*

*VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.”*

*Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos a 1º de abril de 1992.”(grifou-se)*

8.3 Como se vê, a referida Lei Complementar nº 85, de 1996, não impõe nenhuma restrição ao benefício da isenção quanto às **receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei nº 1.248, de 1972, destinada ao fim específico de exportação e para as empresas comerciais exportadoras, registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, estabelecidas na Zona franca de Manaus**, também com o fim específico de exportação.

8.3.1 Se não há restrição à isenção nos casos mencionados, e tendo sido previsto expressamente que os efeitos desta nova redação dada ao art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, são retroativos aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1992, ficou prejudicada a restrição contida no parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 1.030, de 1993, que havia regulamentado a norma prevista em sua versão original.

9. A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que modificou a normatização da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não fez qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas. Daí a necessidade de edição de novo dispositivo legal tratando das isenções das referidas contribuições.

10. **No sentido de solucionar tal falha foi incluído** na edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e reedições, até a Medida Provisória nº 2.034-24, de 23 de novembro de 2000, **o art. 14, caput e parágrafos**, adiante transcritos, redefinindo as regras de desoneração das contribuições em tela nas hipóteses especificadas e revogou expressamente todos os dispositivos legais relativos a 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:*

*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 à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.”(grifou-se)*

11. Registre-se, por pertinente, que o Supremo Tribunal Federal (STF), na ADIn nº 2.348-9, impetrada pelo Governador do Estado do Amazonas, na sessão plenária do dia 7 de dezembro de 2000, deferiu medida cautelar quanto ao disposto no inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000, suspendendo *ex nunc* a eficácia da expressão “**na Zona Franca de Manaus**”. A liminar concedida pelo STF foi publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000.

11.1 Acatando a liminar concedida pelo STF, na edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, publicada no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, **foi suprimida a expressão "na Zona Franca de Manaus" do inciso I do § 2º do art. 14**, acima citado que vinha constando em suas edições anteriores.

12. A respeito do **instituto da isenção**, deve ser lembrado que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), assim dispõe, em seu art. 111:

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I – suspensão ou exclusão de crédito tributário;*

*II – outorga de isenção;*

*III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.(grifou-se)*

13. Sobre a mesma matéria – **isenção** – o § 6º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, deu o seguinte tratamento:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições , só poderá ser concedido mediante*

*lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.” (grifou-se)*

14. Assim sendo, não se pode deixar de ressaltar que em matéria de isenção a interpretação deve ser restritiva, aplicando-se, inclusive, a técnica da literalidade.

15. A argumentação da consultante, no sentido de que, para fins de **isenção** da Cofins, teria o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, *equiparado a venda de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro à exportação brasileira para o exterior*, não prospera, de acordo com a inteligência do próprio dispositivo, como pode ser observado de sua transcrição a seguir:

*“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.” (grifou-se)*

16. Ressalte-se que a expressão "**constante da legislação em vigor**" contida no texto do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, pela sua incontestável clareza, já é suficiente para afastar qualquer dúvida quanto ao seu alcance no sentido temporal. Não se pode afirmar, portanto, que o referido dispositivo teria o condão de modificar a legislação superveniente que tenha instituído qualquer tributo ou contribuição social. Ao contrário, não resiste à menor análise, a afirmação de que a Cofins - instituída em 1991, teria sido alcançada pelos efeitos da citada equiparação.

16.1 Por outro lado, se o legislador pretendesse contemplar, indistintamente, com a isenção dessa contribuição, todas as receitas de vendas efetuadas para quaisquer empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, teria feito constar expressamente na legislação específica da Cofins.

16.2 Logo, é correto concluir que o próprio dispositivo legal (art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967) restringiu a aplicabilidade da equiparação mencionada, para os efeitos dos impostos e contribuições constantes da legislação vigente em 28 de fevereiro de 1967. Até porque não poderia projetar os efeitos da legislação isencional para o futuro indiscriminadamente.

16.3 A propósito das conclusões mencionadas nos itens anteriores sobre o alcance do dispositivo referido, deve ser ressaltada a restrição procedida pelo legislador ordinário, ao tratar inclusive de impostos já existentes à data de edição daquele Decreto-lei, evidenciando a intenção, no sentido de evitar que se acumulasse outras formas de incentivos, além da nele efetivamente prevista, nos termos constantes do art. 7º do Decreto-Lei nº 1.435, de 17 de dezembro de 1975, *in verbis* :

*“Art. 7º A equiparação de que trata o artigo 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não compreende os incentivos fiscais previstos nos Decretos-Leis nºs 491, de 5 de março de 1969; 1.158, de 16 de março de 1971; 1.189, de 24 de setembro de 1971; 1.219, de 15 de maio de 1972, e 1.248, de 29 de novembro de 1972, nem os decorrentes do regime de “draw back”.” (grifou-se)*

17. Por meio da Nota/Cosit/Cotex nº 151, de 14 de maio de 2002, a Secretaria da Receita Federal (SRF) submeteu ao exame da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o seu entendimento sobre essa matéria, para que fosse ratificado ou retificado. A PGFN, por intermédio do PARECER/PGFN/CAT/Nº 1.769, de 23 de maio de 2002, ratificou o entendimento da SRF referente ao assunto, inclusive quanto à manutenção da proibição das isenções para as receitas de vendas efetuadas a empresas estabelecidas nas localidades e estabelecimentos listados nos incisos I, II e III do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, mesmo que as receitas de vendas se enquadrem nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX do art. 14, da citada Medida Provisória. Neste particular, a PGFN diz que é sabido que as pessoas jurídicas situadas nas áreas mencionadas, tradicionalmente, vêm sendo contempladas com toda a sorte de benefícios de natureza fiscal, há algumas décadas, o que faz crer ter sido a vontade do legislador deixá-las de fora de mais esse benefício fiscal.

---

## CONCLUSÃO

---

18. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à interessada que a **isenção da Cofins** prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e considerada a medida liminar deferida pelo STF, na ADIn nº 2.348-9, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000, suspendendo *ex nunc* a eficácia da expressão “**na Zona Franca de Manaus**” **do inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000**, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se, exclusivamente, para as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo 14, ou seja:

- a) receitas 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;
- b) receitas 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;
- c) receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, e alterações posteriores, destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e
- d) receitas de vendas efetuadas com fim específico de exportação para o exterior, às empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

18.1 A isenção da Cofins **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, até a Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000.

19. Ressalvadas as hipóteses previstas no item 18, sujeitam-se à incidência da **Cofins**, sem o benefício da isenção, todas as demais receitas de vendas efetuadas a pessoas jurídicas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, independentemente de sua destinação ou finalidade.

---

## **ORDEM DE INTIMAÇÃO**

---

20. Encaminhe-se à \*\*\*\*\*, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/2002

---

**Tirso Batista de Souza**

**Chefe da Divisão de Tributação**

Portaria SRRF 0800/G N° 2.684/2001 (DOU de 01/10/2001)

Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)

alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

MLE/mash