

---

**Coordenação-Geral de Tributação**

---

**Solução de Consulta nº 153 - Cosit****Data** 21 de dezembro de 2020**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP****NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS NACIONAIS PARA A ZFM. NÃO INCIDÊNCIA OU ISENÇÃO.**

Na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a prestação de serviço de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a Zona Franca de Manaus (ZFM) não se equipara à exportação brasileira para o estrangeiro (não se enquadra no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004).

As receitas decorrentes da referida prestação de serviço de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a ZFM não se coadunam:

- a) à hipótese de não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no art. 5º, I, da Lei nº 10.637, de 2002; ou
- b) à hipótese de isenção da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no art. 14, § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

Dispositivos Legais: CTN, art. 111, II; Lei nº 10.637/2002, art. 5º, I; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, § 1º; Decreto-Lei nº 288/1967, art. 4º; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS****NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS NACIONAIS PARA A ZFM. NÃO INCIDÊNCIA OU ISENÇÃO.**

Na apuração não cumulativa da Cofins, a prestação de serviço de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a Zona Franca de Manaus (ZFM) não se equipara à exportação brasileira para o estrangeiro (não se enquadra no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004).

As receitas decorrentes da referida prestação de serviço de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a ZFM não se coadunam:

- a) à hipótese de não incidência da Cofins prevista no art. 6º, I, da Lei nº 10.833, de 2003; ou
- b) à hipótese de isenção da Cofins prevista no art. 14, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

**Dispositivos Legais:** CTN, art. 111, II; Lei nº 10.833/2003, art. 6º, I; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, V; Decreto-Lei nº 288/1967, art. 4º; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º.

## Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que afirma atuar como transportadora de mercadorias em geral, nos âmbitos intermunicipal, interestadual e internacional, e apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins pela sistemática não cumulativa.

2. A consulente relata que é contratada por pessoas jurídicas localizadas fora da Zona Franca de Manaus (ZFM) para transportar, por via marítima, mercadorias até a referida Zona Franca.

3. Alega que, nos termos do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a Zona Franca de Manaus estaria equiparada, para fins tributários, a uma *área externa do território nacional*, de modo que a exportação de mercadorias de origem nacional para a referida Zona Franca seria considerada uma *exportação brasileira para o estrangeiro*.

4. Em vista disso, indaga se as receitas por ela auferidas em decorrência de operação de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a Zona Franca de Manaus:

a) estão isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por força do art. 14, caput, V, e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; ou

b) estão situadas fora do campo de incidência das referidas contribuições, em face do previsto no art. 5º, I, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 6º, I, da Lei nº 10.833, de 29 de agosto de 2003.

## Fundamentos

5. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

6. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

7. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

8. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

9. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

10. A consulente (i) alega que o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, que equipara a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, a uma exportação brasileira para o estrangeiro, aplica-se à situação por ela relatada, e (ii) indaga se suas receitas decorrentes de operação de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a ZFM fazem jus à isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no art. 14, caput, V, e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, ou, alternativamente, à não incidência dessas contribuições prevista no art. 5º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, I, da Lei nº 10.833, de 2003.

11. Preliminarmente, convém transcrever o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, que determina:

*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.*

12. Ao equiparar (i) *exportações de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro*, a (ii) exportações brasileiras para o estrangeiro, esse dispositivo legal tem como objetivo desonerar de tributos aquelas exportações, uma vez que é comum que o legislador diminua a carga tributária incidente sobre exportações brasileiras para o estrangeiro, como forma de fomentar a economia brasileira e aumentar sua competitividade no mercado internacional.

13. Sendo assim, por buscar a desoneração tributária de determinadas operações, o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, deve ser interpretado estritamente, de forma a não se alargar nem se restringir indevidamente o universo de hipóteses por ele abarcadas.

14. No âmbito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a questão da possibilidade de aplicação do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, à hipótese de receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinada a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, foi examinada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CRJ nº 1743, de 3 de novembro de 2016, que, por seu turno, foi aprovado por Despacho do Ministro da Fazenda, datado de 13 de novembro de 2017, com o seguinte teor:

*Assunto: 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 Egrégio Superior Tribunal de Justiça. 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. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.*

*Despacho: Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 1743 de 03 de novembro de 2016, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinada a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade.*

15. Nos termos do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, *os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.*

16. Conseqüentemente, o mencionado Parecer PGFN/CRJ nº 1.743, de 2016, vincula a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

17. Ocorre, entretanto, que o Parecer PGFN/CRJ nº 1.743, de 2016, não se aplica à presente consulta, pois seu objeto é a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

sobre receita decorrente de operação de venda de mercadoria de origem nacional destinada a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, e não a incidência dessas contribuições sobre receita decorrente de operação de transporte de mercadoria de origem nacional até a Zona Franca de Manaus.

18. Destaque-se o seguinte excerto do parecer retrocitado:

**Parecer PGFN/CRJ nº 1.743, de 2016**

**21. Por fim, localizamos um precedente versando sobre situação atípica: no Mandado de Segurança nº 5001467-79.2012.4.04.7203/SC9, pretendia a impetrante (transportadora) ver reconhecido “o direito de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas obtidas com a prestação de serviços de transportes de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus e da Zona Franca de Manaus aos demais estados brasileiros”, com base no art. 14, V e § 1º, da MP Nº 2158-35/01. Todavia, tanto o juízo de piso quanto o TRF/4ª Região entenderam que a equiparação promovida pelo art. 4º do DL nº 288/67 é relacionada à comercialização e não ao transporte de mercadorias:**

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. ZONA FRANCA. DECRETO-LEI 288/67. 1. Por disposição constitucional foi mantida a Zona Franca como área que goza de certo privilégios, mantém-se, outrossim, quanto aos efeitos fiscais, a equiparação das vendas efetuadas a estabelecimentos lá situados às operações destinadas ao exterior. 2. O disposto no art. 4º do Decreto-lei 288/67 equiparou a exportação de mercadorias de origem nacional para o consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, a uma exportação brasileira para o estrangeiro. Todavia, essa equiparação encontra-se vinculada à comercialização de mercadorias e não ao transporte de mercadorias. 3. A sentença deve ser mantida. (TRF4, AC 5001467-79.2012.404.7203, PRIMEIRA TURMA, Relator IVORI LUÍS DA SILVA SCHEFFER, juntado aos autos em 02/10/2015)*

19. Outrossim, há na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins dispositivos específicos que regulam a equiparação à exportação para o exterior e os incentivos fiscais relacionados à Zona Franca de Manaus, como o art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004. Nesse dispositivo, também fica evidenciado que a alíquota zero é aplicável apenas à venda de mercadorias para os fins especificados:

*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.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.*

*§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o caput deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

20. Conforme exposto, o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, devem ser interpretados estritamente. Sendo assim, por se referirem à venda de mercadoria nacional para pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, e não à prestação de serviços para pessoa jurídica estabelecida nessa mesma Zona Franca, referidos dispositivos jurídicos não se aplicam a esta última hipótese.

21. Como o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, não se aplicam à hipótese de prestação de serviços para pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, com muito mais razão eles também não se aplicam à prestação de serviços para pessoa jurídica não estabelecida na Zona Franca de Manaus, ainda que o resultado dos referidos serviços possa, eventualmente, ocorrer na ZFM.

22. Nesse ponto, convém esclarecer que, na situação descrita na consulta, o transporte de mercadorias é considerado como uma forma de prestação de serviços, usualmente referida como *prestação de serviços de transporte*.

23. Com efeito, embora o Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) distinga os contratos de prestação de serviços (arts. 593 a 609) e de transporte (arts. 730 a 756), nem sempre a lei tributária adota essa diferenciação.

24. Nesse sentido, o art. 155, II, da Constituição Federal refere-se ao *imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e **prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior* (ICMS).

25. De forma semelhante, a Lei Complementar nº 116, de 31 de junho de 2003, que rege o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, lista fatos geradores referentes a transporte:

(...)

*16 – Serviços de transporte de natureza municipal.*

*16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.*

*16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*

*16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*

(...)

26. Conseqüentemente, como, (i) na situação descrita nesta consulta, operações de transporte são consideradas prestação de serviço, e (ii) os arts. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e 2º da Lei nº 10.996, de 2004, não se aplicam à prestação de serviços, referidos dispositivos legais não se aplicam às operações de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a Zona Franca de Manaus.

27. Isso posto, resta examinar as perguntas formuladas pela consulente.

28. A primeira indagação da consulente refere-se à possibilidade de que suas receitas decorrentes de operações de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a ZFM façam jus às isenções previstas no art. 14, caput, V, e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que determina:

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

*(...)*

*V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;*

*(...)*

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

*(...)*

29. Por se referirem a outorga de isenção, esses dispositivos legais devem ser interpretados literalmente, conforme previsto no art. 111, II, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

30. Conseqüentemente, a menção que os dispositivos legais em questão fazem a *transporte internacional de cargas ou passageiros* deve ser interpretada de forma estrita e entendida como transporte entre países distintos, de modo que a isenção neles prevista não se aplica às receitas decorrentes de operações de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a ZFM.

31. A segunda indagação da consulente refere-se à possibilidade de que suas receitas decorrentes de operações de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a ZFM estejam fora do campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por força do 5º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 6º, I, da Lei nº 10.833, de 2003, que dispõem:

**Lei nº 10.637, de 2002**

*Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*(...)*

**Lei nº 10.833, de 2003**

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*(...)*

32. Esses dispositivos legais também devem ser interpretados de forma estrita, de modo que a *exportação de mercadorias para o exterior* não se confunde com o *transporte de mercadorias* nacionais pertencentes a terceiros para a Zona Franca de Manaus.

32.1 Consequentemente, a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no art. 5º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, I, da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplica às receitas decorrentes de operações de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a ZFM.

## Conclusão

33. Com base no exposto, responde-se à consulente que, na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) a prestação de serviço de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a Zona Franca de Manaus (ZFM) não é equiparada à exportação para o estrangeiro (não se enquadra no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004); e

b) as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte de mercadorias nacionais pertencentes a terceiros para a Zona Franca de Manaus não se coadunam:

b1) às hipóteses de não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas no art. 5º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, I, da Lei nº 10.833, de 2003; ou

b2) às hipóteses de isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas no art. 14, caput, V, e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

*Assinado digitalmente*

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe-Substituta da Disit06

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

*Assinado digitalmente*

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi



De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit