Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

| | |
|---|---|
| **PROCESSO** | 00000.000000/0000-00 |
| **SOLUÇÃO DE CONSULTA** | 41 – COSIT |
| **DATA** | 15 de fevereiro de 2023 |
| **INTERESSADO** | CLICAR PARA INSERIR O NOME |
| **CNPJ/CPF** | 00.000-00000/0000-00 |

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

ZONA FRANCA DE MANAUS. VENDAS INTERNAS. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. NATUREZA JURÍDICA.

Desde que o destino final seja a Zona Franca de Manaus, a Cofins não incide sobre a receita decorrente da venda interna de energia elétrica de origem nacional realizada por empresa geradora de energia localizada na ZFM destinada a pessoa jurídica também ali estabelecida, qualificada como concessionária de distribuição.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, arts. 149, § 2º, I, 155, § 2º, X, "b", e § 3º; Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, arts. 34, § 9º, 40 e 92; Decreto-Lei nº 288, de 1967; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 83, I; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, I; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Decreto nº 5.310, de 2004, art. 1º, § 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 21, I, 85 e 468; Parecer PGFN/CRJ nº 1.743, de 2016; Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

ZONA FRANCA DE MANAUS. VENDAS INTERNAS. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. NATUREZA JURÍDICA.

Desde que o destino final seja a Zona Franca de Manaus, a Contribuição para o PIS/Pasep não incide sobre a receita decorrente da venda interna de energia elétrica de origem nacional realizada por empresa geradora de energia localizada na ZFM destinada a pessoa jurídica também ali estabelecida, qualificada como concessionária de distribuição.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, arts. 149, § 2º, I, 155, § 2º, X, "b", e § 3º; Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, arts. 34, § 9º, 40 e 92; Decreto-Lei nº 288, de 1967; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 83, I; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, I; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Decreto nº 5.310, de 2004, art. 1º, § 1º; Instrução

Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 21, I, 85 e 468; Parecer PGFN/CRJ nº 1.743, de 2016; Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

CONSULTA. INEFICÁCIA.

O objetivo único da consulta é fornecer à consulente a interpretação da legislação tributária. É ineficaz a consulta sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação

**Dispositivos Legais:** art. 27, inciso VII da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, e art. 3º, inciso I, e art. 64 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021.

## RELATÓRIO

Examina-se consulta interposta pela pessoa jurídica em epígrafe, cuja petição é apresentada em duplicado (fls. 2-8 e 9-14), que, inicialmente, presta as declarações referidas no art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 vigente à época da petição, atualmente disciplinada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. Afirma adquirir gás natural e óleo combustível, transformando-os em energia termoelétrica através de uma usina. Ressalta que toda a energia que produz é comercializada, exclusivamente, para a concessionária local de distribuição de energia elétrica que menciona, a qual, posteriormente, a revende e distribui para consumidores nos municípios localizados no estado em que ambas estão situadas. Informa que ambas as pessoas jurídicas estão localizadas na Zona Franca de Manaus, de que trata o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, na forma da resolução da ANEEL e do contrato de concessão a que se refere (cópias às fls. 15-20).

3. Explana que a energia elétrica tem **status** de mercadoria, nos termos do art. 155, § 3º, da Constituição Federal; do art. 2º, § 1º, III, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 [apelidada de "Lei Kandir"], e do quanto decidido no acórdão do Superior Tribunal de Justiça proferido nos autos do Recurso Especial nº 38.344-7/PR

4. Articula que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não cumulativas incidem sob as alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, sobre as receitas que aufere com a venda da energia para a distribuidora[1]. Alega, porém, ter dúvida se aquelas seriam as alíquotas que devem incidir sobre os seus rendimentos, ou se haveria benefício fiscal a isentar ou reduzir a carga tributária, visto que o âmbito de atuação da empresa restringe-se à ZFM.

5. Pretende que lhe seja esclarecido se possui direito à isenção das contribuições em exame prevista no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, combinado com o art. 5º da Lei nº 10.637,

[1] A consulente é sujeita ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, cfr. informações de fls. 96-100.

de 30 de dezembro de 2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ou à alíquota zero de que cuida o art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004.

6. Recorda que, segundo a jurisprudência, a isenção estabelecida pelo art. 4º do Decreto–Lei nº 288, de 1967, relativamente às contribuições em apreço, deve ser respeitada ainda que as pessoas jurídicas vendedora e destinatária estejam situadas na ZFM, evocando, neste sentido, o aresto do Superior Tribunal de Justiça concernente ao Recurso Especial nº 1.718.890-AM, bem como o Ato Declaratório PGFN nº 4, de 16 de novembro de 2017.

7. Em seguida, apresenta dois questionamentos:

a) a receita bruta auferida pela consulente em decorrência da venda de energia — bem este que tem **status** de mercadoria de acordo com a Constituição, a doutrina e a jurisprudência — para a citada distribuidora encontra-se abarcada pela isenção prevista no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, ou pela redução a zero das alíquotas aludidas pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, tendo em vista que, de acordo com a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça e com o Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017, a norma também se aplica para a venda de mercadoria entre pessoas jurídicas situadas na ZFM?

b) caso seja positiva a resposta à indagação anterior, estaria a consulente autorizada a realizar a compensação por meio do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou requerimento de restituição dos valores eventualmente pagos a maior das contribuições em questão, consoante a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, visto que tem aplicado as alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre a sua receita bruta, desde o início das suas operações na ZFM?

8. É o relatório, em apertada síntese.

## FUNDAMENTOS

9. 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.

10. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e 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.

11. 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 aos

mesmos, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa apresentada e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

12. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

13. A Zona Franca de Manaus (ZFM) foi instituída pela Lei nº 3.173, de 06 de junho de 1957, mas somente institucionalizou-se juridicamente e iniciou-se o seu pleno funcionamento com a edição do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967:

> *Art. 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatôres locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.*
>
> *(...)*
>
> *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.*

14. Sobreveio o Decreto-Lei nº 340, de 22 de dezembro de 1967, que estabeleceu exceções aos incentivos fiscais concedidos à ZFM para determinados produtos:

> *Art. 1º Os favores previstos nos artigos 3º, 4º, 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não se aplicam às seguintes mercadorias de procedência nacional: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, compreendidos, respectivamente nos capítulos 93, 33, 24, 22 (posição 22.03, 22.05 a 22.07 e 22.09 incisos 2 a 7) e 87 (posição 87.02, incisos 1 e 2), da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, alterada pelo Decreto-lei nº 34, de 18 do novembro de 1966, quer destinadas à Zona Franca de Manaus, quer nela produzida ou dela oriunda. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 355, de 1968)*

15. Em seguida, a Constituição Federal de 1988, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 05 de outubro de 1988, quando de sua promulgação e com alterações posteriores, estabeleceu o seguinte arcabouço para a ZFM, em seu Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias:

> *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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*
>
> *Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.*

*(...)*

*Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

*Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 83, de 2014)*

16. Há muito se discute nos tribunais superiores acerca da natureza da desoneração das vendas para a Zona Franca de Manaus. No Supremo Tribunal Federal firmou-se jurisprudência no sentido de que seria inviável o reexame da matéria porque não tocaria diretamente a temas constitucionais, mas apenas reflexamente:

RE 539590 AgR / PR - PARANÁ . AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. ELLEN GRACIE. Julgamento: 05/04/2011 Órgão Julgador: Segunda Turma

*DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ISENÇÃO. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NECESSIDADE DE EXAME DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. ANÁLISE DO QUE FORA DECIDIDO NA ADI 2.348/AM. INOVAÇÃO EM SEDE DE AGRAVO REGIMENTAL: IMPOSSIBILIDADE. 1. A apreciação de eventual violação à Carta Maior para rever a isenção do PIS e da COFINS incidente sobre os produtos destinados à Zona Franca de Manaus não prescinde de prévia análise e interpretação da legislação infraconstitucional (Decreto-Lei 288/67, LC 70/91, Leis 8.383/91 e 9.430/96; e, ainda MP 2.037/200), o que caracteriza a ofensa meramente reflexa, incompatível com a via extraordinária. 2. Decisão agravada que não se fundou no julgamento da cautelar proferida na ADI 2.348/AM. Novas alegações que não foram deduzidas no recurso extraordinário. Impossibilidade de a parte recorrente inovar em sede de agravo regimental. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.*

(No mesmo sentido: RE 627.992/PR, RE 949.910/SC, RE 603.744/SC, RE 539.590-AgR, RE 456.336/AgR.)

17. No Superior Tribunal de Justiça firmou-se entendimento de que as vendas de mercadorias para a ZFM deveriam receber o mesmo tratamento dado pela legislação dos diversos tributos à operação de exportação, estendendo essa conclusão também às operações que envolvem duas pessoas jurídicas estabelecidas dentro da ZFM:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. REINTEGRA. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIVALÊNCIA À EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS BRASILEIROS AO EXTERIOR.PRECEDENTES. [...] 2. A jurisprudência desta Corte é firme 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 n. 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem da Cofins sobre tais receitas. [...] (AgRg no REsp*

*1550849/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2015, DJe 16/10/2015)*

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. 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). PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. 1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento 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 exegese do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a COFINS sobre tais receitas. [...] (AgRg no Ag 1420880/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 12/06/2013)*

*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. [...] (AgRg no Ag 1400296/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2012, DJe 14/05/2012)*

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". RESP 1.002.932/SP. PIS. COFINS. VERBAS PROVENIENTES DE VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. [...] 3. Este Superior Tribunal possui entendimento assente 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 (REsp 802.474/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 13/11/09). 4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1141285/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2011, DJe 26/05/2011)*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. MERAS CONSIDERAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284 DO STF, POR ANALOGIA. PRESCRIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO DA TESE DOS CINCO MAIS CINCO. PRECEDENTE DO*

*RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1002932/SP. OBEDIÊNCIA AO ART. 97 DA CR/88. PIS E COFINS. RECEITA DA VENDA DE PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. (...) 4. A jurisprudência da Corte assentou o entendimento 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 n. 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a Cofins sobre tais receitas. 5. Precedentes: REsp 1084380/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26.3.2009; REsp 982.666/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 18.9.2008; AgRg no REsp 1058206/CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 12.9.2008; e REsp 859.745/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 3.3.2008. 6. Recurso especial não provido. (REsp 817.847/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2010, DJe 25/10/2010)*

*PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO INDEBITO. PIS/COFINS (IMPORTAÇÃO). ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. ART. 40 E ART. 92 DO ADCT-CF/88, C/C DL Nº 288/1967. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. CUSTAS. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. POSSIBILIDADE. REQUISITOS PREENCHIDOS. PRELIMINAR REJEITADA. (8) [...] 4. Permanecem imunes à COFINS e ao PIS as operações de vendas realizadas no âmbito da Zona Franca de Manaus, uma vez que estabelecido expressamente pelo art. 40 do ADCT a manutenção dos incentivos fiscais por 25 anos e, tendo a legislação tributária preservado os benefícios para as receitas de exportação, também o fez para aquela região. 5. É legítima a pretensão da parte autora de inexigibilidade do PIS e da COFINS, uma vez que se encontra localizada na Zona Franca de Manaus, atuando -preponderantemente - no ramo da importação/exportação, industrialização e comercialização de produtos diversos e prestação de serviços correlatos. 6. O benefício da isenção é restrito às vendas de mercadorias de origem nacional para consumo e industrialização na Zona Franca de Manaus, de acordo com o art. 4º do Decreto Lei 288/67. [...] (AC 0000245-58.2014.4.01.3200, DESEMBARGADORA FEDERAL ÂNGELA CATÃO, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:04/03/2016 PAGINA:.)*

*TRIBUTÁRIO - CONSTITUCIONAL - DOCUMENTOS SUFICIENTES AO AJUIZAMENTO DA AÇÃO - INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA DE CONSTITUIR OS DÉBITOS - PIS/COFINS - ISENÇÃO - VENDAS DE MERCADORIAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS - ART. 40 DO ADCT, E ART. 4º DO DECRETO-LEI Nº 288/67, ART. 5º DA LEI Nº 7.714/88 E ART. 7º DA LEI COMPLEMENTAR N° 70/91 1. No caso dos autos, a autora juntou documentos que atestam a realização de vendas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, o que faz presumir a incidência do PIS e da COFINS. Portanto, os documentos essenciais ao deslinde da quaestio foram anexados aos autos e, assim, o mandado de segurança é apto a produzir o resultado jurídico pretendido pela impetrante, o que torna possível o julgamento do mérito. 2. A apresentação de*

*Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF é modo de constituição do crédito tributário e dispensa qualquer outra providência por parte do Fisco (RESP 962379/RS), de modo que possibilita, em caso de não pagamento do tributo, a sua imediata exigibilidade com a inscrição do quantum em dívida ativa, e o subseqüente ajuizamento da execução fiscal. No caso dos autos, consoante informação da impetrante, as DCTF´s foram entregues no período compreendido entre setembro de 2001 e fevereiro de 2004, e, a partir de então, os créditos tributários passaram a ser exigíveis, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. 3. A jurisprudência do STJ assentou o entendimento 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 nº 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a Cofins sobre tais receitas (REsp 1084380/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26.3.2009; REsp 982.666/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 18.9.2008; AgRg no REsp 1058206/CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 12.9.2008; e REsp 859.745/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 3.3.2008). 4. Remessa necessária e apelação da União Federal improvidas. (APELRE 200951010034410, Desembargador Federal LUIZ MATTOS, TRF2 - TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA, E-DJF2R - Data::09/08/2013.)*

*APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE PASSIVA NÃO CONFIGURADA. RECONHECIMENTO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO, SEM QUE SE COGITE DE DECADÊNCIA . (APLICAÇÃO DA TESE DOS "5 + 5" ANOS). ISENÇÃO DE PIS/COFINS NO ÂMBITO DA ZONA FRANCA DE MANAUS. AGRAVO RETIDO NÃO CONHECIDO E DESPROVIMENTO DO APELO E DA REMESSA OFICIAL. [...] 6. O artigo 40 do ADCT preservou a Zona Franca de Manaus "com suas características de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição". É dizer: devem ser aplicados no âmbito da Zona Franca de Manaus todos os benefícios fiscais instituídos para incentivar a exportação, recordando-se que o Decreto-lei nº 288/67, recepcionado pela Constituição Federal, equiparou a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, à exportação brasileira para o estrangeiro. 7. No que tange ao PIS e a COFINS, a Leis nº 7.714/88, artigo 5º e a Lei Complementar nº 70/91, artigo 7º, estabeleceram isenção na hipótese de exportação. A Medida Provisória nº 1.858-6/1.999, substituída pela substituída pela MP n. 2.037/2000, revogou tais dispositivos. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal deferiu medida cautelar na ADI nº 2.348-9 para suspender a eficácia da expressão "a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental", constante do artigo 14, § 2º, I, da Medida Provisória nº 2.037/2000, por entender que o dispositivo não se coadunava com o disposto no artigo 40 do ADCT. 8. Ainda que a ADI nº 2.348-9 tenha sido julgada prejudicada, as medidas provisórias que sucederam a MP nº 2.037/2000 suprimiram a expressão "Zona Franca de Manaus" do art. 14, § 2º, I,*

*acompanhando o entendimento do STF no julgamento da ADI MC nº 2.348-9. 9. Assim, com supedâneo no Decreto-lei nº 288/67 e artigo 40 do ADCT, firmou-se jurisprudência remansosa pela não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes de vendas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus. [...] (AMS 00022920520114036126, DESEMBARGADOR FEDERAL JOHONSOM DISALVO, TRF3 - SEXTA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:02/03/2016 ..FONTE_REPUBLICACAO:.) EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ISENÇÃO. RECEITAS DECORRENTES DAS VENDAS DE MERCADORIAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. DECRETO-LEI N.º 288/67. ART. 40 DO ADCT. 1. Para efeitos fiscais, as vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus (ZFM) são equiparadas às exportações de mercadorias para o exterior, nos termos do disposto no art. 4º do Decreto-lei n.º 288/67, recepcionado expressamente pelo art. 40 do ADCT. 2. A regra isentiva das contribuições PIS e COFINS, hoje alçada ao status de imunidade, sobre as receitas decorrentes de exportação, em face de interpretação integrativa da legislação, também se aplica às receitas decorrentes das vendas de mercadorias para a Zona Franca deManaus (ZFM). 3. Sentença mantida. (TRF4 5045580-34.2015.404.7100, SEGUNDA TURMA, Relator ROBERTO FERNANDES JÚNIOR, juntado aos autos em 13/10/2016)*

*TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. COFINS E PIS. ISENÇÃO. ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 4º DO DL Nº 288/67 E ART. 40 DO ADCT. ADIN Nº 2.348-9/2000. ISENÇÃO. PRECEDENTES DO STJ. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. 1. Ação ordinária objetivando a restituição do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes de vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM). 2. O art. 4º, do Decreto-lei 288/67 e o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias preserva a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio estendendo a ela os benefícios fiscais presentes nas exportações ao estrangeiro, portanto para efeitos fiscais, a exportação de mercadoria, destinadas àquela área, equivale a uma exportação de produto brasileiro para o estrangeiro. 3. A Medida Provisória 2.037-23, de 26 de outubro de 2000, determinou que as isenções relativas a COFINS e ao PIS, previstas em seu art. 14, não se aplicavam às vendas efetuadas às empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, no entanto, decisão concedida nos autos da ADIN 2.348-9 suspendeu, liminarmente, a eficácia da expressão "Zona Franca de Manaus", prevista naquela Medida Provisória, afastando, consequentemente, tal restrição à isenção, inclusive, declarando a plena eficácia do art. 40 do ADCT. 4. Indevidos os recolhimentos a título de PIS e COFINS sobre receita proveniente das vendas destinadas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus. [...] (AC 00053360720104058100, Desembargador Federal Emiliano Zapata Leitão, TRF5 - Primeira Turma, DJE - Data::06/12/2012 - Página::134.)*

*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. [...] 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. [...] (AgInt no AREsp 944.269/AM, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/09/2016, DJe 07/10/2016)*

*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. 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. "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). [...] (AgInt no AREsp 691.708/AM, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/09/2016, DJe 06/10/2016)*

*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. [...] (AgInt no AREsp 874.887/AM, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/08/2016, DJe 10/08/2016)*

18. Nesse contexto, foi publicado o Despacho MF de 13 de novembro de 2017 aprovando o Parecer PGFN/CRJ nº 1.743, de 2016, o qual propôs a seguinte nova redação para o item 3.1 da Lista de Dispensa de Contestar e/ou Recorrer da PGFN (art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016):

> *1.31 - PIS/COFINS*
>
> *l) Venda de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus Precedentes: 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.*
>
> *Resumo: Ao apreciar a cautelar na ADI 2.348-9/DF, o STF, por unanimidade, suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", constante do art. 14, § 2º, I, da MP nº 2.037-24/00 (que afastava da isenção de PIS/COFINS na exportação para o exterior a receita de vendas efetuadas a empresa estabelecida na ZFM), por violação ao art. 40 do ADCT (que teria estabilizado o art. 4º do DL nº 288/67. A partir de então, ou seja, na MP nº 2.037-25/00, editada em dezembro/2000 (hoje art. 14 da MP nº 2158-35/01), a ressalva à Zona Franca de Manaus foi suprimida.*
>
> *Nesse cenário, o STF firmou, em sede de RE, o entendimento de que a controvérsia acerca da incidência do PIS/COFINS sobre a venda de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus se restringe ao âmbito infraconstitucional, enquanto o STJ e os TRF's firmaram o entendimento de que, por força dos arts. 5º da Lei nº 7.714/88, 7º da Lei complementar nº 70/91 e 14 da MP nº 2158-35/01, c/c art. 4º do DL nº 288/67, não incide PIS/COFINS sobre a receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinada a pessoa jurídica sediada na Zona Franca de Manaus, pois se trataria de operação equiparada a exportação (art. 4º do DL nº 288/67).*
>
> *O STJ também firmou o entendimento de que o benefício fiscal se aplica ainda que a vendedora (e não apenas a adquirente) seja sediada na ZFM (chamadas "vendas internas").*
>
> *OBSERVAÇÃO: a dispensa não se aplica quando se tratar de: (i) venda de mercadoria por empresa sediada na ZFM a outras regiões do país; (ii) operação envolvendo pessoa física (vendedor ou adquirente); (iii) venda de mercadoria que não tenha origem nacional; e (iv) receita decorrente de serviços (e não venda de mercadorias) prestados a empresas sediadas na ZFM.*

19. No caso aqui analisado, ocorre uma venda interna (dentro da ZFM) de energia elétrica realizada entre pessoas jurídicas.

19.1 Sobre a natureza de mercadoria da energia elétrica, a Solução de Consulta Cosit nº 500, de 16 de outubro de 2017, publicada em 20 de outubro de 2017 no sítio desta Secretaria e dotada de força vinculante no âmbito deste órgão, traz os seguintes esclarecimentos:

5. A questão a ser analisada versa sobre natureza jurídica da atividade de geração de energia elétrica – prestação de serviços ou compra e venda de bem incorpóreo.

[...]

6. A consulente afirma que a atividade de geração de energia consistiria no serviço de manutenção de uma "diferença de potencial para provocar uma corrente elétrica em um condutor".

7. Ocorre que essa pode ser a realidade física, mas nem sempre o Direito segue os critérios da física para ordenar a realidade. A respeito do tema, são relevantes as observações de Caio Mário que, embora se refiram, aos bens divisíveis, ilustram bem o raciocínio que se pretende afirmar (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, Volume I, 21ª Edição, 2005, Editora Forense, Rio de Janeiro, p. 430):

> *A divisibilidade, como qualidade física, é própria de qualquer corpo e de toda matéria, orgânica ou inorgânica, havendo os progressos da ciência alcançado até a mais ínfima parcela, e atingido, com a divisão do átomo, o máximo em teor de divisibilidade. Partindo-se desta ideia, puramente determinada no campo da ciência física, pode-se dizer que todo corpo é suscetível de divisão. No terreno da ciência jurídica, não se pode assentar a mesma regra, porque o critério da divisibilidade, em direito, é outro. Não importa, para definir a divisibilidade, admitir que materialmente tudo seja disto suscetível.*

8. A título de exemplo, os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem, embora sejam fisicamente móveis, são considerados imóveis pelo Direito (art. 81, inciso II, do Código Civil). Da mesma forma, um diamante, embora seja fisicamente passível de divisão, pode ser considerado bem indivisível pelo direito se a sua fragmentação resultar na redução desproporcional de seu valor (art. 87 do Código Civil). Por fim, navios e aeronaves, apesar de serem bens móveis, seguem um regime jurídico diferenciado, aplicando-se lhes algumas normas próprias do regime jurídico dos bens imóveis (art. 1.473, incisos VI e VII, do Código Civil).

9. Portanto, o que interessa para fins da definição da natureza jurídica de um fenômeno não é a realidade física, mas a disciplina que lhe é dada pelo ordenamento jurídico. Entende-se pertinente transcrever o entendimento de Caio Mário sobre o tema (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, Volume I, 21ª Edição, 2005, Editora Forense, Rio de Janeiro, pp. 422 e 423):

> O Código associa dois elementos na caracterização da "res mobilis": a) serem suscetíveis de remoção por força própria (semoventes) ou por força alheia; b) conservarem a própria substância ou destinação econômico-social. Esta última inovação sobre o texto do Código de 1916 sempre foi cogitada pela doutrina.
>
> Na sua classificação jurídica, os bens móveis se agrupam em duas classes: a dos que o são por natureza, e a dos que assim se consideram por determinação legal.
>
> (...)
>
> O desenvolvimento técnico e o progressivo vieram levantar uma indagação quanto à caracterização do gás e da corrente elétrica. (...) A corrente elétrica, porém, não tem a mesma corporalidade. A doutrina e a jurisprudência brasileiras, conceituando o seu

> desvio irregular como furto, levavam à sua caracterização como coisa móvel, e o Código Penal brasileiro, de 1940, encerrou qualquer controvérsia equiparando a energia elétrica, ou qualquer outra dotada de valor econômico, a coisa móvel (art. 155, § 3º). Igualmente no direito francês. O conceito não é, porém, aceito no direito alemão. No direito português, e sob o critério econômico, a energia elétrica é coisa. No direito moderno qualquer energia natural ou elétrica que tenha valor econômico, considera-se bem móvel.

10. Nesse sentido, constata-se que a energia elétrica é tratada pelo Direito Civil como bem móvel (art. 83, inciso I, do Código Civil) – trata-se do que a doutrina denomina de bem móvel por determinação legal. Outrossim, diferentemente do que afirma a consulente, a energia elétrica é apropriável podendo, inclusive, ser objeto do crime de furto (art. 155, § 3º, do Código Penal).

11. Desse modo, diante do quadro normativo vigente, verifica-se que a geração de energia elétrica é um fruto industrial, ou seja, um bem produzido periodicamente pelo fruto do trabalho humano. Ademais, em razão de sua natureza de bem móvel, sua alienação segue as regras próprias da transferência de propriedade de tais bens – trata-se, assim, de uma obrigação de dar.

12. Por outro lado, segundo o célebre entendimento do STF, firmado no RE nº 116.121-3/SP (trata-se do julgado no qual o STF afastou a incidência de ISSQN sobre a locação de bens móveis, servindo de precedente para a edição do Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante daquele tribunal), a prestação de serviços tem por objeto uma obrigação de fazer. Esta, por sua vez, consiste no cumprimento de uma tarefa por parte do devedor.

13. Sintetizando tudo o que foi até o momento exposto, temos que a produção e posterior comercialização de energia elétrica, considerada bem móvel pelo ordenamento vigente, configura uma obrigação de dar, afastando-se a existência de uma prestação de serviços. A fim de reforçar tal conclusão, segue-se citação de Flávio Tartuce (TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil, Volume Único, 6ª Edição, 2016, Editora Método, São Paulo, p. 359):

> Quando o conteúdo obrigacional estiver relacionado com uma coisa, determinada ou determinável, a obrigação é de dar. Quando uma tarefa positiva ou uma abstenção estiver nela presente, haverá uma obrigação de fazer e de não fazer, respectivamente.

14. A própria consulente, embora defenda tratar-se de prestação de serviços, reconhece que sua atividade se refere à entrega de um bem:

> "(...) Não caracteriza a atividade uma obrigação de dar, mas uma obrigação de fazer. Isto porque a energia elétrica não pode ser estocada, tendo que ser consumida no mesmo instante em que é gerada, nem apropriada, tratando-se de coisa intangível, o que torna sem sentido uma obrigação de dar energia elétrica. **O que existe é a entrega de um bem imaterial** (...)" [sem grifos no original]

15. Ressalte-se que o fato de a energia não poder ser armazenada e ter de ser consumida ou, ainda, de ser bem imaterial são irrelevantes para a caracterização da natureza da obrigação. Sendo repetitivo em prol da clareza, a prestação de serviços é caracterizada por uma obrigação de fazer.

16. Também não é adequada a comparação feita pela consulente entre o fornecimento de água encanada e a atividade de geração de energia. Isso porque, no fornecimento de água encanada, predomina a atividade de disponibilizar ao consumidor um bem já existente. Por outro lado, na geração de energia predomina atividade de criação de algo que não existia – a energia elétrica, bem móvel para fins legais e fruto da atividade industrial da consulente.

17. Acrescente-se que a CF/1988, ao disciplinar o ICMS, trata a comercialização de energia elétrica como espécie de circulação de mercadoria, pois ao elencar os serviços sujeitos à incidência do ICMS, referiu-se somente aos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal e de comunicação.

18. O raciocínio é o seguinte: como os serviços sobre os quais incide o ICMS são apenas aqueles disciplinados na CF/1988, consequentemente a incidência do referido imposto sobre as operações envolvendo energia elétrica tem por fato gerador a circulação de mercadorias.

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
>
> (...)
>
> II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de **serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [sem grifos no original]

19. Outrossim, no § 3º do precitado art. 155, a CF/1988 reserva a expressão "serviços" aos serviços de telecomunicações:

> Art. 155, § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

20. No mesmo sentido do que se argumenta nos itens anteriores, segue transcrição constante do livro "Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência" (SOARES DE MELO, José Eduardo. ICMS – Teoria e Prática, 11ª Edição, Dialética, 2009, p.17. Apud PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 17ª Edição, 2015, Livraria do Advogado, Porto Alegre, p.324.):

> "Mercadoria", tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente. Este conceito sofreu ampliação constitucional ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito de incidência do ICMS, enquadrando-o no espectro mercantil (art. 155, § 3º, CF).

21. Nenhum dos dispositivos legais citados pela consulente tem por objetivo precípuo diferenciar de forma técnica a prestação de serviços (obrigação de fazer) da obrigação

de dar. Desse modo, ao mencionarem as palavras "serviço" ou "serviços", não se pode afirmar que tais diplomas tenham se utilizado do sentido técnico desses termos, dado pelo Direito Civil.

22. Por fim, a legislação específica do setor trata a comercialização de energia como operações de compra e venda, a exemplo da Resolução Normativa nº 109/2004 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que instituiu a Convenção de Comercialização de Energia Elétrica. A compra e venda configura exemplo clássico de contrato envolvendo obrigação de dar, o que resulta em mais um argumento a favor de se afastar a prestação de serviços.

(sublinhou-se)

20. Embora o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, condicione o benefício ao "consumo ou industrialização" na Zona Franca de Manaus, o entendimento vinculante contido no Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017, não reproduz essa limitação, nem os julgados do Superior Tribunal de Justiça que motivaram a edição do ato. Contudo, os benefícios atinentes à ZFM têm por premissa para a sua materialidade que a mercadoria comercializada **tenha por destinação final pessoa jurídica que nela esteja sediada**.

21. Outrossim, tal limitação poderia ainda ser entendida nos termos do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, ou seja, entender-se-ia a aquisição (interna) para revenda (interna) como "consumo", tanto mais o exija a isonomia (um dos fundamentos da extensão do benefício às vendas entre pessoas jurídicas estabelecidas na ZFM):

> *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.***

22. Portanto, as operações que envolvam duas pessoas jurídicas localizadas na Zona Franca de Manaus estão sob o abrigo da não incidência, conforme as reiteradas decisões do STJ e o Ato Declaratório nº 4, da PGFN (aprovado pelo Despacho MF de 13 de novembro de 2017), que vincula a RFB conforme o art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002.

23. Com relação ao segundo questionamento, deve-se considerar que é ineficaz, porque se trata de fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta (inciso VII do art. 27).

> **Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.**
>
> Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:
>
> (...)
>
> VII - sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

23.1 A matéria objeto do segundo questionamento já estava disciplinada pelo inciso I do art. 2º e pelo art. 65 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017 (atualmente disciplinada pelo inciso I do art. 3º e art. 64 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021).

## CONCLUSÃO

24. Posto isso, conclui-se que:

a) desde que o destino final seja a Zona Franca de Manaus, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não cumulativas não incidem sobre a receita decorrente da venda interna de energia elétrica de origem nacional realizada por empresa geradora de energia localizada na ZFM destinada a pessoa jurídica também ali estabelecida, qualificada como concessionária de distribuição (entendimento vinculado ao Ato Declaratório nº 4 da PGFN, de 2017, aprovado pelo Despacho MF de 13 de novembro de 2017); e

b) não produz efeitos a consulta formulada sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

À consideração superior.

*Assinatura digital*
CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri.

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

De acordo. Encaminha-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

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

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinatura digital*
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação