

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.579.967 - RS (2016/0021507-0)**

**RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):**

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEI Nº 12.546 DE 2011. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO.

As receitas decorrentes de exportações, às quais são equiparadas as vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus, estão isentas da contribuição previdenciária prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

A parte recorrente alega violação:

a) do art. 535 do CPC/1973, por considerar obrigatória a integração pedida nos embargos de declaração;

b) dos arts. 8º e 9º da Lei n. 12.546/2011; do art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967; e do art. 7º do Decreto-Lei n. 1.435/1975, ao argumento de que na base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva sobre receita bruta (art. 8º da Lei n. 12.546/2011), apesar da isenção conferida às receitas de exportação (art. 9º da Lei n. 12.546/2011), deve ser incluída a receita proveniente de venda de mercadorias e serviços à Zona Franca de Manaus, não se aplicando o tratamento equivalente do art. 4º do Decreto-Lei n. 12.546/2011 por ausência de previsão legal.

Contrarrrazões apresentadas pela CALÇADOS MARTE LTDA., nas quais pede, preliminarmente, o não conhecimento do recurso em face dos óbices da Súmula 126 do STJ e da Súmula 283 do STF e, no mérito, seu desprovimento (e-STJ fls. 258/266).

É o relatório.

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.579.967 - RS (2016/0021507-0)**

**RELATOR** : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : CALÇADOS MARTE LTDA  
**ADVOGADOS** : ALEXANDRE KELLER - RS075921  
HENRIQUE DOS SANTOS PEREIRA E OUTRO(S) - RS091137

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 535 DO CPC/1973. VIOLAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE RECEITA BRUTA - CPRB. OPERAÇÕES DE VENDAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIVALÊNCIA À EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO.

1. Não se conhece da alegação de violação do art. 535 do CPC/1973 quando as razões recursais apontam, genericamente, a causa de pedir, sem demonstração específica dos vícios de integração de que padeceria o acórdão embargado. Incidência, por analogia, da Súmula 284 do STF.

2. A Lei n. 12.546/2011 dispôs que, "até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo desta Lei" (art. 8º); e que, "para fins do disposto nos arts. 7º e 8º, exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações" (art. 9º, II).

3. Por força do art. 4º do DL n. 288/1967, "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".

4. As vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, na linha de pacífico entendimento jurisprudencial deste Tribunal Superior, são alcançadas pela regra do art. 9º, II, da Lei n. 12.546/2011.

5. Hipótese em que o acórdão recorrido está em conformidade com o entendimento jurisprudencial deste Tribunal Superior.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido.

**VOTO**

**O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):**

Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Enunciado Administrativo n. 2 do Plenário do STJ).

# Superior Tribunal de Justiça

Considerado isso, importa mencionar que o recurso especial origina-se de mandado de segurança impetrado pelo recorrido pleiteando a concessão da segurança específica para que lhe fosse garantido o direito líquido e certo de excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta (art. 8º da Lei n. 12.546/2011) as receitas provenientes das vendas de bens e produtos destinadas à Zona Franca de Manaus, com base no tratamento equivalente às exportações (art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967 e 9º da Lei n. 12.546/2011), bem como o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos.

No primeiro grau de jurisdição, a segurança foi concedida para o fim de (e-STJ fls. 132/133):

"[...] (a) declarar a inexigibilidade da contribuição social prevista no artigo 8º da Lei nº 12.546/11 (e alterações) sobre o faturamento das vendas para a Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental e demais Áreas de Livre Comércio, porquanto equiparadas à exportação e, assim, determinar à autoridade coatora que se abstenha de exigir da impetrante a inclusão dos valores decorrentes de vendas para as zonas referidas, bem como determinar que a autoridade coatora se abstenha, por esse motivo, de expedir certidão de regularidade fiscal em favor da impetrante; (b) declarar o direito à compensação dos valores pagos indevidamente, desde a vigência da MP 540 (dezembro de 2011), nos limites da fundamentação e após o trânsito em julgado, resguardando-se à autoridade coatora o poder-dever de fiscalizar a regularidade do procedimento."

Irresignada, a FAZENDA interpôs recurso de apelação, não provido pelo Tribunal *a quo*. Vejamos, no que interessa, o que está consignado no voto condutor do acórdão recorrido (e-STJ fls. 194/196):

A Lei nº 12.546/2011 estabelece:

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo desta Lei. (Redação dada pela Lei e 12.715) Produção de efeito e vigência Vide Medida Provisória e 582, de 2012 (Regulamento)

[...]

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei: (Vide Medida Provisória e 563, de 2012) (Vigência) (Regulamento) [...]

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações;

[...]

A discussão da lide restringe-se a saber se também se excluem da base de cálculo das contribuições as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus por equiparação às receitas de exportação.

Neste sentido, imprescinde de análise também as disposições relativas às operações de venda realizadas com a Zona Franca de Manaus, sobretudo as constantes do Decreto-lei nº 288/1967:

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 fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

# Superior Tribunal de Justiça

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. (Vide Decreto-lei e 340, de 1967) (Vide Lei Complementar e 4, de 1969)

O art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ADCT assim dispôs sobre a Zona Franca e seus incentivos fiscais:

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 e 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.

Do cotejo dos dispositivos transcritos conclui-se assistir razão à impetrante.

O art. 4º do Decreto-lei nº 288/1967 foi enfático ao estabelecer que para todos os efeitos fiscais as operações de venda para a Zona Franca de Manaus se equiparam à exportações.

Não se pode conferir outra interpretação ao art. 4º do Decreto-lei nº 288/1967 senão a de que a equivalência das operações às de exportação, para todos os efeitos legais, se dará por ocasião de sua realização, de maneira que se aplicam os benefícios e incentivos contemporâneos às atividades de venda à Zona Franca, sob pena inclusive de se desvirtuar o intento do Decreto-lei, qual seja, 'criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos' (art. 1º).

Observe-se que o legislador constituinte também se preocupou com a manutenção daquela Zona Franca, de maneira que tratou de recepcionar a legislação correlata a fim de que os fins pretendidos pudessem ser perpetrados. A hipótese em tela é de evidente utilização da tributação para atingir objetivos diversos da arrecadação, próprios do que se denomina de extrafiscalidade. Com efeito, o art. 1º do Decreto-lei nº 288/67 objetiva fomentar a indústria, o comércio, a agropecuária, a economia e o crescimento da região da Zona Franca de Manaus.

Ressalte-se que esse entendimento não resulta de interpretação extensiva das disposições da legislação pertinente, mas é fruto da disciplina equiparativa explicitada pelo art.

4º do Decreto -Lei 288/67 e da sua recepção pelo art. 40 dos ADCT, mantenedor do regime de incentivos fiscais.

Finalmente, há que se referir que deve ser reconhecida e mantida a isonomia entre as operações de exportações realizadas para o exterior e as vendas efetuadas com empresas situadas na Zona Franca de Manaus, pelo prazo previsto na norma de transição, o qual, por força da Emenda Constitucional n.º 42/03, foi ampliado em 10 (dez) anos em relação à previsão original (art. 92 do ADCT), estendendo-se, atualmente, até o ano de 2023.

Assim, a impetrante tem direito à exclusão dos valores decorrentes de vendas para a Zona Franca de Manaus da base de cálculo da contribuição previdenciária de que trata o art. 8º da Lei nº 12.546/2011, razão por que os pagamentos efetuados a maior são indevidos e comportam compensação, na forma já explicitada na sentença.

Os pagamentos indevidos relativos às rubricas mencionadas deverão ser atualizados a partir de cada recolhimento pela taxa SELIC, podendo ser objeto de compensação, após o trânsito em julgado, na forma disciplinada pelo art. 89 'caput' e §4º da Lei 8.212/91 e no art. 26 da Lei nº 11.457/07, ficando o procedimento sujeito fiscalização da Receita Federal.

Nesse sentido, recentes precedentes da 1ª e 2ª Turmas dessa E. Corte Regional, que encampam a tese ora acolhida, in verbis:

[...]

Saliento, por fim, que o enfrentamento das questões apontadas em grau de recurso, bem como a análise da legislação aplicável, são suficientes para prequestionar junto às instâncias Superiores os dispositivos que as embasam. Deixo de aplicar os dispositivos legais tidos como aptos a obter pronunciamento jurisdicional diverso do que até aqui foi declinado.

Dessa forma, evita-se a necessidade de oposição de embargos de declaração tão-somente para este fim, o que evidenciaria finalidade procrastinatória do recurso, passível de cominação de multa (artigo 538 do CPC).

Opostos embargos de declaração, foram eles rejeitados.

Pois bem.

## 1. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973.

Esta Corte Superior tem, reiteradamente, decidido que a alegação de violação do art. 535 do CPC/1973 ou do art. 1.022 do CPC/2015 deve estar acompanhada de causa de pedir suficiente à compreensão da controvérsia, com indicação precisa dos vícios de que padeceria o acórdão impugnado, sob pena de não conhecimento, à luz da Súmula 284 do STF. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.129.996/RJ, Rel. Ministro Luís Felipe Salomão, Quarta Turma, DJe 01/12/2017; AgInt no REsp 1.681.138/MS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 28/11/2017; REsp 1.371.750/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, DJe 10/04/2015; AgRg no REsp 1.182.912/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 29/04/2016.

Na hipótese dos autos, a alegação genérica de violação do art. 535 do CPC/1973, sem explicitar os pontos em que teria sido omissivo ou contraditório o acórdão recorrido, apenas apontando que Tribunal *a quo* não teria analisado os temas trazidos em sede de embargos de declaração, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284 do STF.

VIOLAÇÃO DOS ARTS. 8º E 9º DA LEI N. 12.546/2011, 4º DO DECRETO-LEI N. 288/1967 E 7º DO DECRETO-LEI N. 1.435/1975.

A controvérsia versa acerca da possibilidade de exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (art. 8º da Lei n. 12.546/2011) das receitas decorrentes das operações de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, tendo em vista a isenção contida no art. 9º da Lei n. 12.546/2011.

A Lei n. 12.546/2011, além de instituir o REINTEGRA, criou espécie de contribuição previdenciária substitutiva:

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, as empresas que fabriquem os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006:

[...]

# Superior Tribunal de Justiça

No art. 9º, estabeleceu a exclusão das receitas decorrentes de exportação da base de cálculo dessa contribuição:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

[...]

II – exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações;

A Zona Franca de Manaus constitui área de livre comércio instituída pelo Decreto-lei n. 288/1967, cujo art. 4º veicula incentivo fiscal especial, estabelecendo que "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".

Desde logo, anoto que tenho entendimento pela impossibilidade de interpretar o art. 4º do DL n. 288/1967 para alcançar benefício fiscal instituído em benefício dos exportadores, quando tiver a finalidade de incremento das exportações de determinados bens para o exterior, de forma específica. Todavia, em homenagem à uniformização da jurisprudência deste Tribunal Superior, passei adotar o entendimento majoritário da Primeira Turma, também compartilhado pela Segunda, pela extensão do benefício fiscal do REINTEGRA à Zona Franca de Manaus. A respeito, confirmam-se: AgInt no REsp 1622579/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/03/2019, DJe 15/03/2019; REsp 1679681/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2019, DJe 28/02/2019; AgInt no REsp 1553840/SC, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2016, DJe 25/05/2016.

Dito isso e na linha do que se vem decidindo no âmbito deste Tribunal Superior a respeito da extensão da isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes de exportação de mercadorias também às receitas decorrentes das operações de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus (v.g.: AgRg no Ag 1420880/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 12/06/2013; REsp 1718890/AM, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2018, DJe 02/08/2018), entendo que as vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus estão ao alcance do art. 9º, II, da Lei n. 12.546/2011.

A propósito, a Segunda Turma tem assim entendido: "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, de modo que, com base nesse entendimento consolidado, é possível concluir que não incide sobre tais receitas a contribuição substitutiva prevista na Lei nº 12.546/2011" (AgInt no REsp 1736363/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/09/2018, DJe 13/09/2018).

No mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO CONFIGURADA. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. ISENÇÃO SOBRE RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES COMERCIAIS REALIZADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO BRASILEIRA PARA O ESTRANGEIRO. 1. Constata-se que não se configura a ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, uma vez que o Tribunal de

# Superior Tribunal de Justiça

origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado. 2. A jurisprudência do STJ entende que "o art. 4º do DL n. 288/1967 atribuiu às operações da Zona Franca de Manaus, quanto a todos os ributos que direta ou indiretamente atingem exportações de mercadorias nacionais para essa região, regime igual ao que se aplica nos casos de exportações brasileiras para o exterior" (cf. Informativo de Jurisprudência do STJ 155 REsp 144.785/PR , Rel. Min . Paulo Medina , D J 16/12/2002), havendo, portanto, o benefício da isenção das referidas contribuições, inclusive no caso de empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus.

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1718890/AM, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2018, DJe 02/08/2018)

De minha parte, uma vez que a Lei não estabeleceu qualquer qualificador da expressão "exportação" que delimitasse, de forma específica, o campo de alcance da isenção prevista no art. 9º, II, da Lei n. 12.546/2011, compartilho do mesmo entendimento da e. Segunda Turma.

Ante o exposto, CONHEÇO, EM PARTE, DO RECURSO ESPECIAL e, nessa extensão, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.