

Creditamento de PIS/Cofins na aquisição de mercadorias destinadas à ZFM e o Tema 1.239

03/06/2026

Dentre as principais controvérsias enfrentadas na seara tributária envolvendo operações com a Zona Franca de Manaus (ZFM), destaca-se a discussão acerca da possibilidade de creditamento — na sistemática da não-cumulatividade — de PIS e Cofins nas aquisições de mercadorias destinadas à região.

A controvérsia analisada nesse artigo decorre da existência de regra no artigo 2º da Lei nº 10.996/2004, que implica a desoneração das vendas para aquela região através da técnica da aplicação da alíquota zero. Por outro lado, defende-se que, não obstante a previsão mencionada, o benefício fiscal em questão possui natureza jurídica de isenção, atraindo o direito de crédito nas hipóteses em que a saída posterior for tributada.

Da vedação ao crédito nas aquisições desoneradas

Via de regra, nos termos do artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, as aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, como ocorre com as operações beneficiadas pela alíquota zero, não conferem direito ao crédito. Sob essa perspectiva, em análise apriorística, poder-se-ia chegar à conclusão de que as empresas estabelecidas na ZFM estariam impedidas de aproveitar os créditos de PIS e Cofins decorrentes das remessas de mercadorias destinadas a essa região.

Contudo, malgrado inexista pagamento na etapa anterior, há exceção legal a essa regra, que permite o creditamento sobre as entradas de PIS e Cofins mesmo que sejam desoneradas, conforme se depreende da leitura do artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003:

“§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)”

Analisando-se o preceito legal supracitado, é possível dele extrair duas importantes regras: 1) a primeira permite concluir que, na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e Cofins, não há direito ao crédito; 2) a segunda estabelece que, na aquisição de mercadorias isentas, a impossibilidade de crédito restringe-se apenas à revenda de bens e serviços que não sejam tributados por PIS e Cofins.

Spacca

A segunda regra, destinada à hipótese de aquisição de insumos ou bens destinados a revenda que serão empregados em operações sujeitas à alíquota zero, isentos ou não tributados tem uma razão bastante evidente de ser. Caso o produto ou serviço a ser fornecido ou o bem a ser revendido esteja sujeito à tributação na saída do contribuinte, a negativa do crédito teria o efeito de converter a isenção da etapa anterior em mero diferimento – já que o valor seria tributado como receita do adquirente do bem/serviço com isenção.

Ademais, ao se utilizar do termo “esse último”, fica claro que o dispositivo faz referência exclusivamente à *isenção*, tornando-se inadequado, portanto, estender tal interpretação a qualquer outra modalidade de desoneração.

Em virtude disso, nas hipóteses de aquisições isentas, assegura-se o direito ao crédito, *desde que a operação subsequente seja tributada*, de modo a preservar os efeitos do benefício fiscal concedido na etapa anterior. Por outro lado, nas demais modalidades de desoneração, como ocorre na redução da alíquota a zero, inexistente a possibilidade de crédito, ainda que a mercadoria venha a ser onerada de PIS e Cofins nas etapas posteriores – o que gera, como dito acima, um mero efeito de diferimento.

Posição da Receita e do Carf

No âmbito normativo da Receita Federal, a Solução de Consulta Cosit nº 112/2020 é explícita quanto à vedação ao aproveitamento de créditos de entrada nas operações de remessa de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM, em virtude da aplicação da alíquota zero nessas operações. Ressalte-se que tal orientação possui caráter vinculante e obrigatório, conforme se observa:



Carlos Augusto Daniel Neto
Advogado

“Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos ou produtos e serviços sujeitos à alíquota 0 — zero —, isentos ou não alcançados pelas contribuições. Na aquisição de mercadorias para a revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração das contribuições — não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior.”

Utilizando-se de redação idêntica à vislumbrada na Cosit nº 112/2020, a Solução de Consulta Disit/SRRF02 nº 2004/2023, ao tratar do desvio de finalidade de mercadoria destinada à ZFM, posteriormente desinternada, deixou evidente a impossibilidade do crédito das mercadorias desoneradas com fundamento no artigo 2º da Lei nº 10.996/2004.

Tal posicionamento, além de ser uníssono nas orientações normativas emitidas pela Receita, também vem encontrando respaldo nas decisões proferidas pelo Carf. Assim, percebe-se que a jurisprudência do órgão vem corroborando a inviabilidade de creditamento do PIS e Cofins quando inexistir efetivo recolhimento dessas contribuições sociais nas etapas anteriores, em todas as hipóteses.

O Acórdão nº 3402-011.327 consolidou esse entendimento ao reafirmar a impossibilidade de creditamento do PIS e da Cofins quando não houver o recolhimento prévio dessas contribuições nas etapas anteriores da cadeia produtiva, como se observa a seguir:

*“PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO NAS FASES ANTERIORES. ZONA FRANCA DE MANAUS.
Nas aquisições havidas de mercadorias e produtos de estabelecimentos produtores instalados na Zona Franca de*

Manaus e de pessoas jurídicas estabelecidas fora da referida Zona não se faz possível a apuração de créditos decorrentes da não-cumulatividade, uma vez que tais dispêndios não se sujeitaram ao anterior pagamento das contribuições.”

Inclusive até mesmo nas aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos, a 3ª Seção do Carf, por meio do Acórdão nº 3201-001.811, firmou entendimento no sentido de que não seria permitido o desconto desses créditos, caso fossem desonerados pela aplicação da alíquota zero, conforme se observa:

“De acordo com o art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.996/04, com redação dada pela Lei nº 11.945/09, as receitas de vendas de mercadorias destinadas a consumo, revenda ou industrialização nas Áreas de Livre Comércio, auferidas por empresas estabelecidas fora das Áreas de Livre Comércio, sujeitam-se à alíquota zero da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins:

(omissis)

Em sendo esta a situação em lide, mostra-se incorreta a apropriação de créditos pela recorrente, pois não se trata da aquisição de bens isentos, mas sim de bens adquiridos sujeitos à alíquota zero, e desta forma não sujeitos ao pagamento das contribuições em tela.”

A propósito, em outro precedente, conforme se verifica no Acórdão nº 9303-013.374, foi reafirmada a impossibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins em hipóteses de desoneração:

“AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DE PIS E DE COFINS NÃO CUMULATIVOS. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.

A regra que expressamente veda o creditamento (art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003), no caso de aquisições de insumos não sujeitos (suspensão, isenção, alíquota zero, não incidência) à cobrança PIS e COFINS continua vigendo. O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, permite a manutenção dos créditos vinculadas às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero, ou não incidência na sistemática, exclusivamente, do REPORTE.”

Na esfera administrativa, portanto, não se admite a manutenção de créditos de PIS e Cofins relativos às remessas de insumos e mercadorias provenientes de pessoas jurídicas situadas fora da ZFM para aquela região.

Jurisprudência judicial e Tema Repetitivo 1.239

Todavia, ao se analisar a jurisprudência do Poder Judiciário, verifica-se mudança significativa de cenário, pois os tribunais têm adotado posicionamento diverso, reconhecendo hipóteses em que o aproveitamento dos créditos é possível.

O Superior Tribunal de Justiça tem, reiteradamente, firmado posição favorável aos contribuintes no que se refere a esse tema. São inúmeros os precedentes que reconhecem a possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e Cofins nas operações envolvendo a ZFM, ainda que exista desoneração nas etapas anteriores. Dentre tais precedentes, destacam-se: AgInt no REsp nº 2.125.383/AM, AgInt no REsp nº 2.170.634/AM, AgInt no AGREsp nº 2.578.822/AM e AgInt no REsp nº 1.955.742.

Consigne-se que essas decisões defluem da decisão proferida no REsp nº 1.259.343/AM, em que a 1ª Turma do STJ firmou entendimento no sentido de que as remessas de mercadorias destinadas a empresas localizadas na ZFM, por serem equiparadas à exportação, nos termos do artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, são isentas de PIS e Cofins. Consequentemente, por constituírem operações isentas, o crédito de entrada permanecerá íntegro, desde que a saída seja tributada na operação subsequente, garantindo-se ao contribuinte a manutenção do direito ao creditamento nessas hipóteses.

Esse entendimento foi reforçado pelo julgamento do Tema Repetitivo nº 1239, no qual se reconheceu que todas as vendas de mercadorias destinadas à ZFM devem ser equiparadas a uma exportação ao estrangeiro, sendo, portanto, consideradas isentas da incidência de PIS e Cofins.

Destaca-se que esse julgamento ocorreu após o advento do artigo 2º da Lei nº 10.996/2004, ocasião em que o Plenário do STJ afastou qualquer interpretação que enquadrasse tais operações como meramente desoneradas pela aplicação da alíquota zero, prevalecendo, portanto, a exegese de que essas operações constituem hipótese de isenção.

Cumprе ressaltar que o Código de Processo Civil promoveu profundas mudanças no conteúdo e alcance dos precedentes judiciais, de maneira que a decisão proferida no Tema nº 1239 tem autonomia e força normativa suficiente para alterar o ordenamento jurídico. Por essa razão, ainda que o artigo 2º da Lei nº 10.996/2004 tenha desonerado as remessas de mercadorias para a ZFM mediante a redução da alíquota a zero, deve prevalecer, sobre esse diploma normativo, a tese firmada no Tema nº 1.239 do STJ, que conheceu tais operações como isentas.

A isenção é categoria de exoneração qualitativa, que afeta a própria possibilidade de incidência do tributo sobre determinada situação de fato. A alíquota zero, por sua vez, é uma exoneração quantitativa, que não afeta a incidência da regra tributária, mas o conteúdo da relação jurídica, especificamente em seu elemento objetivo, o seu *quantum*, ao neutralizar um dos fatores de cálculo do tributo devido (tal qual, eventualmente, um redutor de base de cálculo).

Em razão disso, considerando a dinâmica das regras jurídicas, que pressupõem a incidência para o nascimento da relação jurídica prescrita, é lógico que a isenção – que afeta essa própria incidência – se coloca em posição anterior e preponderante sobre a alíquota zero – que toca a relação jurídica que nasceria da incidência da regra ao fato.

Diante disso, por terem essas operações natureza jurídica de isenção, subsiste o direito ao crédito de PIS e Cofins, desde que haja tributação na etapa posterior.

No julgamento do REsp nº 1.259.343/AM, a ministra Regina Helena, de maneira precisa e consistente, expôs os fundamentos jurídicos que sustentam a tese, concluindo com clareza e rigor técnico o seu voto, conforme se observa:

“Dessarte, forçoso reconhecer que a Recorrente faz jus aos créditos da contribuição ao PIS e COFINS pretendidos, quer porque se enquadra na exceção prevista nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que disciplina a vedação ao creditamento, quer porque independem da incidência de tais contribuições sobre a operação realizada anteriormente.”

Toda essa construção interpretativa decorre, portanto, da aplicação da interpretação sistemática na análise dos benefícios fiscais da ZFM. Essa interpretação ampla mostra-se a mais adequada para dirimir as divergências existentes acerca dos benefícios fiscais da ZFM, não apenas pelo seu acerto técnico, mas também por preservar a finalidade para a qual foi criado esse regime, assegurando o desenvolvimento regional e protegendo a competitividade das empresas nela instaladas.

Por essa razão, deve-se conferir interpretação sistemática às normas que concedem os benefícios fiscais da ZFM, em especial ao artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, e afinada com o Tema Repetitivo nº 1.239, para reconhecer que as remessas de mercadorias a ela destinadas sejam equiparadas exportações ao exterior. Nessas hipóteses, deve preponderar o tratamento jurídico de entradas isentas, permitindo-se o aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins, desde que haja tributação na revenda dessas mercadorias.

Conclusão

Desse modo, ainda que a orientação normativa da Receita não reconheça atualmente o direito ao crédito nas aquisições de mercadorias por empresas estabelecidas na ZFM, idealmente o Tema 1.239 deveria ser o ensejo necessário para que a questão seja definitivamente revista no Carf e, posteriormente, pela própria Receita Federal. Caso contrário, é necessário que o contribuinte bata novamente às portas do Judiciário, visando afastar a aplicação do artigo 2º da Lei nº 10.996/2004, o qual considera as entradas de mercadorias na ZFM como desoneradas pela redução da alíquota a zero, ignorando a isenção que lhe afeta preliminarmente.

Tais operações devam ser reconhecidas como isentas de PIS e Cofins, por se tratar de exportações por equiparação, em conformidade com a tese firmada no Tema nº 1.239 do STJ, assegurando-lhe o direito ao crédito nessas operações, *desde que a operação subsequente esteja devidamente sujeita à tributação dessas contribuições.*

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-jun-03/creditamento-de-pis-cofins-na-aquisicao-de-mercadorias-destinadas-a-zfm-e-o-tema-1-239/>