



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.720666/2018-40
ACÓRDÃO	3202-002.431 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AC PORTELA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2013, 2014

AMAZONIA OCIDENTAL. RECEITAS DE VENDAS PARA EMPRESAS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS- ZFM. EQUIPARAÇÃO. POSSIBILIDADE. STF. AgR. RE 631.435/RJ

Os benefícios fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus não são extensíveis a empresas situadas na Amazônia Ocidental- AgR RE 631.435/RJ, Supremo Tribunal Federal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer em parte do recurso voluntário, para afastar as preliminares arguidas e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Autos de infração da Contribuição para o PIS e da COFINS referentes aos anos-calendário de 2013 e 2014, tendo sido constituído o crédito tributário abaixo especificado:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
10283-720.666/2018-40	Auto de Infração	COFINS	R\$ 2.073.927,62
10283-720.666/2018-40	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 449.350,61
10283-720.667/2018-94	Auto de Infração	COFINS	R\$ 1.589.520,06
10283-720.667/2018-94	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 344.395,83
10283-720.665/2018-03	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 4.201.316,02
10283-720.665/2018-03	Auto de Infração	CSLL	R\$ 1.657.171,42
Total do Crédito Tributário			R\$ 10.315.681,56

O procedimento de fiscalização foi executado de acordo com o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 0220100.2014.00524, a fim de verificar a regularidade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, pertinentes ao período de 01/01/2012 a 31/12/2014.

O Relatório Fiscal de fls. 624/633 faz parte integrante dos Autos de Infração que constituem objeto do presente processo (nº 10283.720.666/2018-40), compreendendo apenas os lançamentos relativos à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, referentes aos anos-calendário 2013 e 2014, cujas infrações encontram-se relatadas adiante.

Em relação ao AC 2012 já houve lavratura de Autos de Infração de IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, controlados no processo nº 10283.721031/2017-89.

De acordo com o Relatório Fiscal, o procedimento de fiscalização iniciou-se em 09/03/2015, data de ciência pelo sujeito passivo do Termo de Início, abrangendo originalmente o período de 01/01/2012 a 31/12/2012, posteriormente ampliado com a inclusão do período de 01/01/2013 a 31/12/2014. O contribuinte tomou ciência dessa inclusão em 31/10/2016 por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 6, considerando-se, portanto, a referida data como de início do procedimento fiscal em relação ao período de 01/01/2013 a 31/12/2014.

Nos ACs 2013 e 2014, compreendidos nos lançamentos objeto deste processo, a pessoa jurídica foi tributada pelo IRPJ com base no lucro arbitrado, conforme Relatório Fiscal referente ao processo nº 10283.720.665/2018-03, sujeitando-a à apuração cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep pertinentes aos citados períodos.

Consoante relatado pela autoridade autuante, a empresa tem como objeto social as atividades de comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, dentre outras atividades de comércio atacadista e varejista.

Em sede de fiscalização verificou-se a aquisições e revendas de mercadorias para fora da Zona Franca de Manaus- da Amazônia Ocidental, referentes as:

(i) compras de mercadorias de pessoas jurídicas situadas fora da Zona Franca de Manaus (ZFM), efetuadas com alíquota zero de PIS e Cofins, de acordo com o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004;

(ii) vendas (revenda) dessas mercadorias para fora da Zona Franca de Manaus adquiridas com alíquota zero.

Informa a fiscalização que foi solicitado à contribuinte a apresentação de demonstrativos contendo informações (especificadas na intimação) relativas às **compras** de mercadorias de pessoas jurídicas situadas fora da Zona Franca de Manaus (ZFM), efetuadas com alíquota zero de Cofins e de Contribuição para o Pis/Pasep, de acordo com o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, assim como informações (especificadas na intimação) das **vendas** (revenda) dessas mercadorias para fora da Zona Franca de Manaus, objetivando que a própria empresa demonstrasse as mercadorias revendidas para fora da Zona Franca de Manaus que foram adquiridas com alíquota zero.

Mesmo intimada por diversas vezes, a recorrente não atendeu a fiscalização, deixando de apresentar as informações solicitadas, tão somente, informou que não as possuía.

Daí, objetivando apurar a receita bruta auferida pelo sujeito passivo, a fiscalização baseou-se nas notas fiscais eletrônicas (NF-e) oriundas do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), referente às aquisições de mercadorias com alíquota zero de PIS e Cofins e as vendas de tais mercadorias para fora da Zona Franca de Manaus, tendo constatado as seguintes infrações:

- QD nº 01 - Base de Cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep Composta pela Receita de Vendas Efetuadas para Destinatários Localizados Fora da Zona Franca de Manaus;
- QD nº 02 - Receita de Vendas Efetuadas pelo Sujeito Passivo para Destinatários Localizados Fora da Zona Franca de Manaus (Excluídos os Produtos Sujeitos à Alíquota Zero da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep);
- QD nº 03 - Devolução de Vendas Efetuadas pelo Sujeito Passivo para Destinatários Localizados Fora da Zona Franca de Manaus (Excluídos os Produtos Sujeitos à Alíquota Zero da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep);

- QD nº 04 - Receita de Vendas Efetuadas pelo Sujeito Passivo para Destinatários Localizados Fora da Zona Franca de Manaus referentes a Produtos Sujeitos à Alíquota Zero da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Considerando que não foi efetuado nenhum pagamento de Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep relativas ao período autuado, o lançamento tributário se deu com base no inciso I do art. 173 do CTN.

Outrossim, houve a imputação de multa de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, e os juros de mora incidentes foram calculados de acordo com o previsto no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Notificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza/CE, formalizada através do acórdão nº 08-44.294, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013, 2014

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE VENDAS PARA EMPRESAS NA ZFM. NÃO EQUIPARAÇÃO COM EXPORTAÇÕES.

Compõem a base de cálculo do PIS as receitas de vendas efetuadas para empresas localizadas na ZFM, não se podendo afirmar que exista a equiparação da incidência do PIS e da Cofins em relação às vendas realizadas para empresas situadas na ZFM com as exportações.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2013, 2014

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE VENDAS PARA EMPRESAS NA ZFM. NÃO EQUIPARAÇÃO COM EXPORTAÇÕES.

Compõem a base de cálculo da Cofins os valores referentes às vendas efetuadas para empresas localizadas na ZFM, não se podendo afirmar que exista a equiparação da incidência do PIS e da Cofins em relação às vendas realizadas para empresas situadas na ZFM com as exportações.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

PAF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

O lançamento de ofício que se tenha revestido das formalidades legais e tenha cumprido os demais requisitos de validade que lhe são inerentes é válido e não padece de vício que enseje sua nulidade.

DUPLICIDADE. INEXISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO DIFERENTE.

Não há duplicidade de exigência quando dois autos de infração são lavrados para constituir créditos tributários de um mesmo tributo para um mesmo período de apuração, quando as matérias tributáveis são diferentes.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos Processo 10283.720666/2018-40 emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

As decisões judiciais e administrativas apenas vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

DECISÃO JUDICIAL. ALCANCE.

O provimento jurisdicional somente abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição inicial.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. CONSTATAÇÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO.

A multa de ofício prevista na norma tributária se aplica em razão do princípio da legalidade estrita. Constatada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, a qualificação da referida multa deve ser aplicada pela autoridade tributária.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA. INEXISTÊNCIA.

A aplicação da multa de ofício decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao órgão de julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário.

A multa de ofício é devida em face da infração tributária, e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é a ela inaplicável o princípio da vedação ao confisco.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pelo cancelamento da autuação fiscal.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora.

O recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1- Da alegação de nulidade do lançamento tributário

Alega a Recorrente que no curso do ano-calendário de 2018, a autoridade fiscal que conduziu o procedimento de fiscalização realizou o lançamento tributário de 02 (dois) autos de infrações sobre o mesmo tema, mesmo período de apuração, conforme comprovam os Processos Administrativo Fiscais no 10283- 720.666/2018-40 e 10283-720.667/2018-94, cujos fatos geradores ocorreram no período de 01/01/2013 a 31/12/2014, ou seja, 02 (dois) autos de PIS e de COFINS no ano-calendário de 2013, e (02) dois autos de infrações no ano- calendário de 2014, e por isso, pugna pela declaração de nulidade do lançamento tributário.

Primeiro, entendo que a Recorrente confunde nulidade com questão de mérito, a qual será examinada oportunamente.

De início, observa-se que, somente, duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 do PAF a ensejar nulidade “ab initio” as peças que o compõem: a incompetência do prolator do ato administrativo (ato, decisão ou despacho) e a preterição do direito de defesa.

Pois bem.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Para arrematar, o ato ou despacho administrativo foi emitido por servidor competente, arrolando claramente todas as razões de fato e de direito que ensejaram o indeferimento do crédito vindicado.

Segundo, para que se confirme a nulidade, a irregularidade praticada pressupõe que o dano causado ao sujeito passivo seja concreto, devendo o prejuízo resultante ser inequivocamente demonstrado. É somente em face de prejuízos causados à parte que irregularidades processuais podem acarretar a nulidade de determinado ato, pois do contrário seria sobrepor as formalidades processuais ao seu real objetivo.

Ao contrário do entendimento da recorrente, o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, a suscitada nulidade da decisão recorrida é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com

preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade, pois não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Sendo assim, afasto a preliminar arguida.

II- DO MÉRITO

2.1- Da constituição do crédito tributário de ofício

A empresa tem como objeto social as atividades de comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, dentre outras atividades de comércio atacadista e varejista.

Alega a Recorrente que no curso do ano-calendário de 2018, a autoridade fiscal que conduziu o procedimento de fiscalização realizou o lançamento tributário de 02 (dois) autos de infrações sobre o mesmo tema, mesmo período de apuração, conforme comprovam os Processos Administrativo Fiscais no 10283- 720.666/2018-40 e 10283-720.667/2018-94, cujos fatos geradores ocorreram no período de 01/01/2013 a 31/12/2014, ou seja, 02 (dois) autos de PIS e de COFINS no ano-calendário de 2013, e (02) dois autos de infrações no ano- calendário de 2014, e por isso, pugna pelo cancelamento do lançamento tributário.

Argumenta que teriam sido lavrados 04 (quatro) autos de infração, sendo 02 (dois) de PIS e Cofins para exigência do ano-calendário de 2013 e outros 02 (dois) para 2014.

PROCESSO	DOCUMENTO	TRIBUTO	CRÉDITO TRIBUTÁRIO	PERÍODO DE APURAÇÃO	AUTORIZAÇÃO DO DELEGADO PARA MAIS DE UMA FISCALIZAÇÃO NO MESMO ANO-
					CALENDÁRIO
10283-720.666/201840	AUTO DE INFRAÇÃO	COFINS	2.073.927,62	01/01/2013 a 31/12/2014	NÃO EXISTE
10283-720.667/201894	AUTO DE INFRAÇÃO	COFINS	1.589.520,06	01/01/2013 a 31/12/2014	NÃO EXISTE
10283-720.666/201840	AUTO DE INFRAÇÃO	PIS	449.350,61	01/01/2013 a 31/12/2014	NÃO EXISTE
10283-720.667/201894	AUTO DE INFRAÇÃO	PIS	344.395,83	01/01/2013 a 31/12/2014	NÃO EXISTE

Alega ainda que seria necessária a indicação do motivo para a nova fiscalização, diverso daquele que originou a primeira, sob pena de nulidade do lançamento tributário.

Entretanto, entendo não assistir razão a Recorrente.

Com relação aos créditos tributários de PIS/COFINS referentes aos anos de 2013/2014, constituídos neste processo administrativo nº 10283.720.666/2018-40, trata-se, tão somente, da receita bruta das vendas efetuadas para fora da Zona Franca de Manaus, em consonância com a decisão judicial em Mandado de Segurança (processo nº 10506-

19.2013.4.01.3200), a qual se limitou a conceder liminar para determinar a suspensão da exigibilidade dessas contribuições, incidentes sobre as vendas realizadas dentro dos limites da ZFM.

Por sua vez, no Processo 10283-720.667/2018-94, a discussão diz respeito à tributação pelas contribuições (PIS/Cofins) devidas em decorrência do desvio de finalidade da utilização das mercadorias adquiridas com alíquota zero, tendo em vista que o benefício está condicionado ao consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

Sendo assim, não há duplicidade de lançamentos.

Sequer, há reexame da escrita fiscal do contribuinte, pois as autuações de PIS e Cofins de ambos os processos decorreram de um único procedimento fiscal e, conseqüentemente, de um único exame da documentação fiscal da contribuinte.

Por isso, nego provimento ao presente tópico recursal.

2.2- Da alegada de ofensa à coisa julgada

Alega a recorrente possuir decisão judicial transitada em julgado, a qual foi obtida junto à Justiça Federal através da ação nº 0010506-19.2013.4.01.3200, que assim se pronunciou:

Assim sendo, verifico claramente o direito líquido e certo da Empresa Impetrante, o que me faz CONCEDER LIMINAR para determinar a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS incidentes sobre as vendas realizadas **dentro** dos limites da Zona Franca de Manaus, bem como para que a Autoridade Impetrada se abstenha de tomar qualquer medida tendente ao lançamento do crédito tributário.

No mérito, CONCEDO a segurança pleiteada e DECLARO a inexistência de relação jurídico-tributária, determinando a não-incidência do PIS e da COFINS sobre as referidas receitas e prestação de serviços. DECLARO, ainda, o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título das referidas contribuições, tendo como limite prescricional o quinquênio imediatamente anterior à propositura desta demanda. (grifos nossos)

Sendo assim, alega a Recorrente que a fiscalização descumpriu decisão judicial e lançou o presente auto de infração, a qual abrange o PIS e a COFINS objeto da medida liminar.

Alega a Recorrente ser empresa comercial varejista e atacadista situada em Manaus e com inscrição na Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, e como tal, suas vendas se destinam exclusivamente as empresas comerciais varejistas e consumidores situados na área de abrangência da SUFRAMA.

Aduz que suas receitas de vendas são resultantes da Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental.

Por isso, contesta a Recorrente que a decisão judicial se limite à cidade de Manaus, mas se estenderia a toda Amazônia Ocidental.

Entretanto, não assiste razão a Recorrente.

Aqui, passo a alinhar-me ao entendimento do julgador de piso para reconhecer que a isenção proferida pelo Poder Judiciário, nos limites do pedido da recorrente, limitou-se à não incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas de vendas realizadas dentro do limite geográfico da Zona Franca de Manaus, é, pelo menos, o que se extrai da sentença (e-fls. 1020):

SENTENÇA

Trata-se de mandado de segurança, com pedido de liminar, impetrado por **A C PORTELA - IMPORTACAO E EXPORTACAO - ARMAZENS PORTELA** contra ato do **DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MANAUS**, pleiteando, em sede de liminar, a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS incidentes sobre as vendas realizadas dentro dos limites da Zona Franca de Manaus, bem como que a Autoridade Impetrada abstenha-se de determinar o lançamento do crédito tributário. No mérito, pugna pela declaração da inexistência de relação jurídico-tributária relativa à incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de vendas realizadas dentro do limite geográfico da Zona Franca de Manaus, que a Autoridade Impetrada se abstenha de promover a cobrança ou exigência dos valores correspondentes às contribuições em debate, bem como declarar o seu direito de compensar o montante pago indevidamente.

Narra em súmula fática que tem por objeto social o comércio de gêneros alimentícios e materiais de ferragens, esclarecendo que exerce tais atividades dentro dos limites da Zona Franca de Manaus.

Assim sendo, verifico claramente o direito líquido e certo da Empresa Impetrante, o que me faz **CONCEDER LIMINAR** para determinar a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS incidentes sobre as vendas realizadas **dentro dos limites da Zona Franca de Manaus**, bem como para que a Autoridade Impetrada se abstenha de tomar qualquer medida tendente ao lançamento do crédito tributário.

No mérito, **CONCEDO** a segurança pleiteada e **DECLARO** a inexistência de relação jurídico-tributária, determinando a não-incidência do PIS e da COFINS sobre as referidas receitas e prestação de serviços. **DECLARO**, ainda, o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título das referidas contribuições, tendo como limite prescricional o quinquênio imediatamente anterior à propositura desta demanda. (grifos nossos)

Sendo assim, não há violação à coisa julgada.

2.3- Da Amazônia Ocidental e a vigência do Decreto-Lei nº 356, de 15/08/1968

A questão posta à apreciação diz respeito ao afastamento da incidência do PIS/COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas originadas na Zona Franca de Manaus e remetidas para a Amazônia Ocidental.

Preliminarmente, segundo dispõe o art. 1º do Decreto-Lei 356/68, a área da Amazônia Ocidental é constituída pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios Federais de Rondônia e Roraima.

Neste ponto, defende a recorrente, que o DL nº 356/68, em seu art. 1º, teria estendido à Amazônia Ocidental os mesmos benefícios conferidos à ZFM, por isso, tais privilégios poderiam ser estendidos aos previstos pelo Constituinte Originário, no art.40 do ADCT, no qual se garantiu a manutenção dos incentivos fiscais à ZFM.

Para elucidar a questão, é mister destacar o arcabouço jurídico posto à análise.

Como é sabido, a Zona Franca de Manaus foi instituída pela Lei n. 3.173/1957, que inicialmente funcionava, de acordo com o seu art. 1º, como área de "...armazenamento ou depósito, guarda, conservação beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas" (art. 1º).

O art. 5º da aludida lei já previa que "as mercadorias de procedência estrangeira, quando desembarcadas diretamente na área da Zona Franca de Manaus, e enquanto permanecerem dentro da mesma, não estarão sujeitas ao pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais que venham gravá-las, sendo facultado o seu beneficiamento e depósito na própria zona de sua conservação". Dessa forma, já havia previsão legal da existência de alguns incentivos fiscais em relação a operações realizadas naquela área.

Em 28/02/1967, foi editado o Decreto n. 291, que veio estabelecer incentivos fiscais para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia, a objetivar a instalação de um pólo industrial e comercial naquela região.

Após, foi editado o Decreto-lei n. 288/67, o qual, em seu art. 4º, deu à Zona Franca de Manaus o status de zona de livre comércio, nos seguintes termos:

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.

O objetivo da norma foi o de equiparar a venda de mercadorias efetuadas a estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus à exportação de produto brasileiro para o exterior.

Por sua vez, o Decreto-lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, estendeu à Amazônia Ocidental, os benefícios instituídos pelo Decreto-lei nº 288, de 27 de fevereiro de 1967, que regulou a Zona de Manaus.

Os benefícios em questão foram disciplinados no Decreto nº 63.871, de 20 de dezembro de 1968, que regulamentou o citado Decreto-Lei nº 356/68.

Todavia, com a instituição de um novo ordenamento jurídico pela Constituição Federal de 1988, o art. 40 do ADCT expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos anteriormente à Zona Franca de Manaus, *in verbis*:

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.

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.

O art. 40 do ADCT da Constituição Federal de 1988 preservou a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio recepcionando o Decreto-lei n. 288/67, que prevê, expressamente, que a exportação de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será, para todos os efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o exterior.

Por sua vez, a legislação referente ao PIS e à COFINS previu, expressamente, que as mencionadas contribuições não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, razão por que se aplica àquelas destinadas à Zona Franca de Manaus, por força do disposto no Decreto-lei n. 288/67 e no art. 40 do ADCT.

Como se sabe, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição de 1988, a Zona Franca de Manaus ficou mantida "com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, a partir da promulgação da Constituição".

Daí, 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.

No que se refere ao PIS, a Lei n. 7.714/88, com a redação dada pela Lei n. 9.004/95, dispôs que:

Art. 5º Para efeito de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e para o Programa de Integração Social (PIS), de que trata o Decreto-Lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.

Prevê, ainda, a Lei n. 10.637/2002, em seu art. 5º:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Em relação à COFINS, a Lei Complementar n. 70/91, com as modificações trazidas pela Lei Complementar n. 85/96, afirmou expressamente que:

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

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

Entretanto, em 2000, foi editada a Medida Provisória n. 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, determinou a suspensão da eficácia do aludido art. 14, §2º, inciso I, atual 2158-3501, sucessivamente reeditada, que veio suprimir expressamente a isenção das exportações destinadas à Zona Franca de Manaus, conforme se vê abaixo:

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

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas de sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronave em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei n.º 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei n.º 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei n.º 1.248, de 29 de novembro de

1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

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

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

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

§ 2º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas e vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei n.º 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

Provisória n. 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, determinou a suspensão da eficácia do aludido art. 14, §2º, inciso I, no que diz respeito à expressão “Zona Franca de Manaus”, situação inclusive que ficou resolvida com a vigência da Lei n. 11.508/2007, que o revogou.

Neste sentido, o STF ao apreciar a ADI nº 2.348-MC, ressaltou que o mencionado art. 40 do ADCT refere-se apenas à ZFM, o que impediria a extensão de seus efeitos para a Amazônia Ocidental.

Por isso, pode-se afirmar que as receitas decorrentes de vendas efetuadas entre empresas situadas na área delimitada pela ZFM e aquelas situadas na Amazônia Ocidental permaneceram sofrendo a cobrança da contribuição para o PIS/COFINS.

A princípio, verifica-se não existir previsão expressa para a concessão de suspensão ou isenção de tributos na venda de bens da ZFM para a Amazônia Ocidental, havendo, somente, para a venda para a Zona Franca de Manaus – ZFM e o reconhecimento de venda dentro da própria ZFM.

Neste ponto, cumpre destacar que, segundo o entendimento desta Relatora, embora o DL nº 356/68, em seu art.1º, tenha estendido à Amazônia Ocidental os mesmos benefícios conferidos à ZFM, e exista o questionamento quanto à recepção de tal decreto pela Constituição Federal, especialmente, quanto às disposições do art. 40 do ADCT, até o presente, o Supremo Tribunal Federal nada decidiu a respeito, não havendo como se falar que o DL nº 356/68

não tenha sido recepcionado pela atual ordem constitucional vigente dado que a Suprema Corte assim não o declarou.

O STF, quando instado, tão somente, tangenciou a questão a garantir a manutenção dos incentivos fiscais à ZFM, entretanto, até hoje, nunca declarou a não recepção do DL nº 356/68 pela nova ordem jurídica.

Das decisões da Suprema Corte, é possível encontrarmos algumas poucas decisões sobre o tema. Podemos citar a mais recente refere-se a um Agravo Regimental em Recurso Extraordinário (RE 631435/RJ) de relatoria da eminente Ministra Cármen Lúcia, julgado em 2015, em cuja fundamentação consta: “como afirmado na decisão agravada, aplica-se à espécie vertente a jurisprudência deste Supremo Tribunal de que os benefícios fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus não são extensíveis a empresas situadas na Amazônia Ocidental”.

A jurisprudência citada pela Ministra (RE 524499 AgR /RS), entretanto, nada diz sobre a Amazônia Ocidental, tampouco a respeito da recepção ou não do Decreto-lei nº 356/68 pela CF/88.

Portanto, na minha visão, não é possível afastar a vigência do Decreto 356/68, tão pouco, afirmar que ele não tenha sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

A respeito do tema, existe um importante precedente, a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 2.348-MC, proposta pelo Governador do Estado do Amazonas contra a Medida Provisória nº 2.037-23/2000, cujo texto suprimia a isenção do PIS/COFINS sobre receita de vendas para a Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental.

Todavia, ao apreciar a medida liminar formulada nessa ação, o Ministro-Relator, Marco Aurélio, reconheceu que a isenção não poderia ser suprimida em relação às operações envolvendo a Zona Franca de Manaus e a Amazônia Ocidental, sob pena de violar o texto da Constituição, motivo pelo qual, inicialmente, deferiu a medida cautelar para suspender a expressão (contida na MP) “a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental”.

O Ministro Marco Aurélio, através de uma ponderação feita pelo Ministro Moreira Alves, considerou que apenas a Zona Franca de Manaus teria recebido o tratamento e a proteção da Constituição Federal. Com base nisso, o voto final da referida medida liminar abrangeu apenas a expressão “Zona Franca de Manaus”, assim assegurando-lhe a continuidade da isenção relativa às contribuições PIS e COFINS.

Entretanto, registra-se que nessa oportunidade, o STF ao se pronunciar, ciente da necessidade de análise acurada a respeito dos institutos e dos dispositivos constitucionais, não decidiu pela não recepção do DL 356/68 pela Constituição Federal vigente, daí, mesmo à luz do julgamento da ADI nº 2348, não há como afastar a vigência do DL 356/68, muito menos, defender a sua não recepção pela ordem constitucional vigente.

A propósito, registra-se que a ADI 2348, foi posteriormente extinta em razão da perda do seu objeto, sem que o STF analisasse o seu mérito.

Posteriormente, a questão envolvendo a recepção do Decreto-Lei nº 356/68 foi levada novamente ao Supremo Tribunal Federal por meio dos Agravos de Instrumento (contra despacho denegatório de Recurso Extraordinário) de números 689.130/SP, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, e 805.711/SP, de Relatoria do Ministro Roberto Barroso, e da Ação Cautelar de nº 2.349/SP, vinculada ao AI 689.130/SP, também de relatoria do Ministro Marco Aurélio. Vale registrar que nenhum deles foi decidido em definitivo, ainda hoje pendendo de julgamento.

Coincidentemente, o Ministro-Relator da Ação Cautelar de nº 2.349/SP, Marco Aurélio, também relatou a ADI 2348 (acima citada), na qual o STF, segundo alguns, teria decidido pela não recepção do Decreto-lei nº 356/68. Porém, nessa nova oportunidade, o mesmo Ministro-Relator, deferindo a liminar pleiteada pela recorrente (referendada pelo Plenário em 16/09/2009) concluiu que “no mais, o tema está a exigir o crivo do Supremo para a definição sobre haver sido recepcionada, ou não, a legislação anterior à Carta de 1988, consideradas a Amazônia e a exportação de produtos. Defiro a liminar suspendendo, até a decisão final no Agravo de Instrumento nº 689.130/SP, a exigibilidade do tributo, com as consequências próprias relativamente à obtenção de certidões, versado no processo em que interposto o mencionado agravo”

Em outros termos, o próprio Ministro Marco Aurélio confirmou que o Supremo Tribunal Federal não se debruçou sobre a recepção do Decreto-lei nº 356/69 ao decidir a medida liminar na ADI 2348.

De fato, existe entendimento no STF no sentido de que os benefícios fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus não são extensíveis a empresas situadas na Amazônia Ocidental. Todavia, tais entendimentos não decorrem do eventual reconhecimento da não recepção do DL 356/68 pela Constituição Federal vigente.

Sendo assim, no meu entender, dada a vigência e ausência de declaração de não recepção do Decreto-Lei 356/68, o benefício fiscal também “poderia” alcançar as empresas sediadas na Zona Franca de Manaus que adquirem ou vendem produtos para a Amazônia Ocidental, interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 365/68.

Nunca é demais lembrar da situação peculiar em que se encontra a região amazônica e da evidente necessidade de implementação da Zona Franca para a garantia do seu desenvolvimento econômico e social.

Entretanto, digo “poderia”, porque, no que pese não haver vedação para extensão dos benefícios instituídos no Decreto-lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, o qual estendeu à Amazônia Ocidental, os benefícios instituídos pelo Decreto-lei nº 288, de 27 de fevereiro de 1967, que regulou a Zona de Manaus, a pretensão da Recorrente não pode ser atendida por força da

Medida Provisória n. 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, no seu art. 14, §2º, inciso I, atual 2158-3501, a qual determinou a supressão da isenção das contribuições nas exportações.

Outrossim, digo que “poderia”, porque tal questão, em razão do princípio da reserva de jurisdição, merece ser posta perante o Poder Judiciário, cabendo, tão somente, a ele fazer o controle de constitucionalidade das normas aqui mencionadas, bem como, se pronunciar sobre eventual recepção ou não das normas referenciadas pela nova ordem constitucional de 1988. Não cabe à esta Relatora afastar norma legal sob pena de violar entendimento sumular deste Conselho.

Sendo assim, de fato, não há como estender os benefícios existentes dentro da Zona Franca de Manaus para a Amazônia Ocidental, ou seja, para fora dos limites da ZFM, consoante preceito constante no inciso I do art. 14, § 2º da Medida Provisória n. 2.037-24, de 23 de novembro de 2000.

Por todas as razões expostas, por expressa vedação, não há como equiparar, pelas normas infraconstitucionais, os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus à Amazônia Ocidental para fins de isenção do PIS/COFINS.

2.4- Da regularidade do levantamento das NF-e oriundas do SPED

No presente tópico recursal, pugna a recorrente pelo reconhecimento de precariedade do lançamento tributário, segundo o seu entendimento, com base no levantamento das notas fiscais eletrônicas (NF-e) oriundas do Sped sem a segregação dos produtos da cesta básica tributados à alíquota zero.

Aqui também, não assiste razão a recorrente, e com a devida vênia, passo a reproduzir o acórdão recorrido:

Não condiz com o procedimento adotado pela Fiscalização a afirmação da empresa no sentido de que a autoridade fiscal tomou por base as NF-e oriundas do Sped envolvendo as aquisições de mercadorias com alíquota zero de Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep e as vendas de tais mercadorias para fora da Zona Franca de Manaus, tendo deixado de segregar das notas fiscais os produtos constantes da Lei nº 12.839, de 2013, que alterou o art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, sujeitos à alíquota zero.

Isto porque, consoante o Relatório Fiscal, a apuração teve como suporte as informações extraídas das NF-e cujos arquivos foram baixados do Sped, excluindo as vendas para destinatários localizados na ZFM e segregando as vendas de mercadorias para empresas situadas fora da ZFM (**excluídos os produtos sujeitos à alíquota zero dessas contribuições**), conforme Quadros Demonstrativos (QD) nº 02 e nº 03 (arquivos não-pagináveis).

No meu entender, não vislumbro irregularidades na apuração que teve como suporte as informações extraídas das NF-e cujos arquivos foram baixados do SPED, dado que houve a exclusão das vendas para destinatários localizados na ZFM e, a devida segregação das vendas de mercadorias para empresas situadas fora da ZFM (excluídos os produtos sujeitos à alíquota zero dessas contribuições).

Portanto, nego provimento ao tópico recursal.

2.5- Da alegação de qualificação da multa de ofício em 150%

Alega a recorrente que houve a imputação e qualificação da multa de ofício, aplicada no percentual de 150%, sob fundamento de que não houve a comprovação de consumação das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação, fraude ou conluio).

Entretanto, do Auto de Infração se extrai que não houve a imputação de multa de ofício no patamar alegado pela Recorrente (e-fls. 557/565):

Aplicação da Multa de Ofício e Juros de Mora

16. Foi aplicada sobre os tributos lançados a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

17. Os juros de mora incidentes sobre os tributos lançados foram calculados de acordo com o previsto no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Todavia, consoante se observa dos autos de infração de fls. 557/565, a multa de ofício aplicada pelo Auditor-Fiscal foi a de 75%, à luz do disposto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, e não a multa qualificada no percentual de 150%, de que trata o § 1º daquele artigo.

Portanto, por ausência de interesse de agir, não conheço do presente tópico recursal.

Diante todo exposto, conheço em parte do presente recurso, afasto as preliminares arguidas, para no seu mérito, negar-lhe provimento.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

