



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.004307/2002-86  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-007.476 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de agosto de 2019  
**Recorrente** TINTAS HIDRACOR S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/02/1999 a 01/01/2002

ISENÇÃO. RECEITAS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

As receitas decorrentes de vendas mercadorias e serviços e/ ou de serviços para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus para consumo e/ ou industrialização, realizadas até a data de 21/12/2000 estavam sujeitas à Cofins, tornando-se isenta dessa contribuição somente a partir de 22/12/2000.

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.

A Cofins apurada e paga sobre as receitas de vendas de mercadorias para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, efetivamente internalizadas naquela zona franca, a partir de 22/12/2000, constitui indébito tributário passível de restituição/compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso em face do enunciado de súmula 02 do CARF. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a isenção da Cofins de vendas realizadas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus em relação aos fatos geradores ocorrido após a data de dezembro de 2000, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corinho Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-007.476 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10380.004307/2002-86

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

A autoridade fiscal, por meio do Despacho Decisório de fls. 1.544, consubstanciado na Informação Fiscal de fls. 1.535/1.543, ao apreciar o pleito, decidiu pelo indeferimento do direito creditório e pela não-homologação da compensação, com base no argumento de que a isenção da Cofins prevista no parágrafo 1º do art. 14 da Medida Provisória n-2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, no que se refere a vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, deve ser aplicável, exclusivamente, para as receitas de vendas enquadradas nos incisos IV, VI, VIII e IX. do já citado artigo. Assim, ressalvadas as hipóteses mencionadas, sujeitam-se à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, sem o benefício da isenção, todas as demais receitas decorrentes de vendas efetuadas a pessoas jurídicas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, independentemente de sua destinação ou finalidade.

Notificada da decisão via postal em 24/11/2005 (AR, fl. 1.549), a interessada interpôs, em 23/12/2005, manifestação de inconformidade (fls. 1.558/1.571), argumentando em síntese:

1. o Auditor Fiscal fez um esforço sobrenatural para tentar justificar e fundamentar o indeferimento do pedido, sustentando que continua mantido a proibição de se estender a isenção da Cofins à Zona Franca de Manaus, ainda que a expressão tenha sido expressamente retirada do art. 14, §2º, inciso 1 da MP n.º 2.158-35/2001;

2. com base nos art. 452 e 454 do Regulamento Aduaneiro, a Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio e a remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na ZFM é, para efeitos fiscais, equivalente a uma exportação para o exterior;

3. por força constitucional (art. 40 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), todas as vendas efetuadas a empresas situadas na ZFM são consideradas, para fins fiscais, uma operação de exportação e como as vendas para o exterior são isentas do PIS e da Cofins, por decorrência lógica estariam isentas também as vendas a empresas situadas na ZFM;

4. no mérito, traça um histórico da legislação da Cofins para concluir que a cobrança da referida contribuição nas vendas efetuadas a empresas situadas na ZFM é inconstitucional. Nesse sentido, o Governo do Estado do Amazonas interpôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n.º 2.348-9 objetivando a declaração de inconstitucionalidade do art. 14, parágrafo 2º, inciso I, da MP 2.037-23/2000. O STF, ao apreciar o pedido, suspendeu liminarmente a execução do referido dispositivo. A interessada traz, ainda, jurisprudência do STF acerca do alcance do artigo 40 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias;

5. aduz também que o art. 2º da Lei n.º 10.966/2004, ao reduzir a zero a alíquota da Cofins, veio apenas a confirmar que as vendas a empresas situadas na ZFM não sofrem a incidência da referida Contribuição. Em auxílio a sua tese, colaciona jurisprudência do STJ, do TRF da 4ª Região, do Conselho de Contribuintes e da DRF de Caruaru/PE.

-Requer, ao final, a reforma do Despacho Decisório Seort/DRF/For, datado de 27/09/2005, no sentido de reconhecer o direito à restituição dos valores pleiteados, para que seja declarada a improcedência do auto de infração, com o seu cancelamento e arquivamento.

E o relatório.

A 4ª Turma da DRJ de Fortaleza/Ceará, por unanimidade, julgou improcedente a manifestação de inconformidade não reconhecendo o direito creditório conforme Acórdão n.º 08-11.559 de fls. 1620/1627, resultando na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2002

Cofins. Venda para Zona Franca de Manaus. Incidência.

Ressalvadas as hipóteses previstas em lei, sujeitam-se à incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, sem o benefício da isenção, todas as demais receitas decorrentes de vendas efetuadas a pessoas jurídicas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, independentemente de sua destinação ou finalidade.

Solicitação Indeferida

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário de fls. 1631/1648, contra a decisão de primeira instância repisando os mesmos argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade e rebatendo o disposto na decisão de piso.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Tempestividade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 28/09/2007 (fl. 1630) e protocolou Recurso Voluntário em 30/10/2007 (fl.1631/1648) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Mérito:

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a isenção da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre as vendas de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, tendo em vista a sua equivalência, ou não, a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Inicialmente, é necessário para o deslinde da questão, rever o histórico que trata da matéria. O Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, regula a Zona Franca de Manaus, em seu art. 1º, nos mostra a natureza e o objetivo da criação da Zona Franca de Manaus:

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.

Ainda, no art. 4º do referido dispositivo, o legislador equiparou as vendas realizadas às empresas sediadas na Zona Franca de Manaus à exportação brasileira para o estrangeiro, *in verbis*:

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 que se pode concluir pelos dispositivos acima transcritos que a ZFM é tratada de forma especial pelo legislador, que deu incentivos para estimular o desenvolvimento da Região Amazônica e, conseqüentemente, a geração de emprego na região norte, tratando os produtos adquiridos por empresas nela sediada, como produtos exportados para fora do Brasil.

A Zona Franca de Manaus ganhou status constitucional pelo disposto no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, vejamos:

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.

Somando-se a isso, mais tarde foi editada a emenda constitucional, mais precisamente em 19 de dezembro de 2010, que incluiu o art. 92 na Constituição Federal, prorrogando a vida da ZFM em mais dez anos:

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Dessa forma, a Zona Franca de Manaus ganhou sobrevida, passando a ter sua existência garantida até outubro de 2023. Sendo necessário destacar que hoje a ZFM está voltada exclusivamente para a industrialização de produtos de vários seguimentos, sendo atualmente denominada de PIM – Pólo Industrial de Manaus.

Com a edição da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, foi instituída a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, que isentou as vendas para a exportação mas não citou em nenhum momento o tratamento a ser dado as vendas para as empresas localizadas na ZFM. Disciplinando a matéria, posteriormente foi editado o Decreto n.º 1.030, de 29 de dezembro de 1993 que no seu art. 1º, Parágrafo único, excluiu da isenção da COFINS, as receitas referentes as vendas a ZFM. *In verbis*:

Art. 1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social COFINS, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:

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

II exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III 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;

IV vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; e

V fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível.

**Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:**

**a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;**

b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;

c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do artigo 3º da Lei n.º 8.402, de 8 de janeiro de 1992;

d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação. (grifei)

Em seguida, foi editada a Lei n.º 9.718/98, que ao disciplinar a COFINS alterou toda a legislação vigente. A referida lei não trouxe nenhuma indicação sobre o tratamento a ser aplicado às vendas a ZFM, entretanto, a discussão não foi adiante, em razão da edição da MP n.º 1.8586, de 29 de junho de 1999 que no seu artigo 14, vedou expressamente a isenção da COFINS para as vendas realizadas para a ZFM e mantida pela MP n.º 2.03724.

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 e sociedades de

economia mista;

II - a 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 aeronaves 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 no 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 no 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 de vendas efetuadas:**

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

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 nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

Contudo, o regramento citado acima veio a ser contestado pelo Governo do Estado do Amazonas, que impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 2.3489 (DOU de 18/12/2000) –, requerendo a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à Zona Franca de Manaus e que constou da citada MP 2.037, alegando afronta ao Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 e ao artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que garantem tratamento beneficiado à Zona Franca de Manaus. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal STF deferiu medida cautelar suspendendo a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, disposta no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.03724/00. A essa decisão foi conferido, expressamente, efeito ex nunc.

Ementa ZONA FRANCA DE MANAUS PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL. Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: 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. Suspensão de dispositivos da Medida Provisória n.º 2.03724, de novembro de 2000.

Ocorre que a esta decisão foi conferida, expressamente, com efeitos *ex nunc*, publicada no Diário Oficial da União no dia 14 dezembro 2000, suspendendo a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus" constante do inciso I, do § 2º, do artigo 14 da Medida Provisória n.º 2.03724, de 23/11/2000. Porém, a ADIN foi extinta sem julgamento do mérito por ter perdido o seu objeto, pois, antes do julgamento final, foi editada uma nova Medida Provisória, a MP n.º 2.03725 de 21 de dezembro de 2000, atual MP n.º 215835 de 2001, com o mesmo texto da MP n.º 203724 (objeto da Adin), porém, sem o termo "na Zona Franca de Manaus", *in verbis*:

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

(...)

II da exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 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 § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio".

Para que não houvesse dúvidas referentes ao restabelecimento do incentivo dado à ZFM sobre a Cofins, a Medida Provisória n.º 2158-35, de 24 de agosto de 2001, também revogou expressamente o art. 7º da Lei Complementar n.º 70, que regula as isenções da Cofins, tirando, automaticamente, o objeto e eficácia do Decreto no 1.030 de 1993, que, regulamentando o art. 7º da Lei Complementar n.º 70, que tratava da exclusão da isenção às empresas situadas na ZFM referente à Cofins, *verbis*:

Art. 92. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

Art. 93. Ficam revogados:

(...)

II a partir de 30 de junho de 1999:

(...)

b) o art. 7º da Lei Complementar n.º 70, de 1991, e a Lei Complementar n.º 85, de 15 de fevereiro de 1996.

Por aplicação ao caso em questão das MPs no período entre 29 de julho de 1999 até 21 de dezembro de 2000, acima transcritos, infere-se, de plano, que não é possível a este tribunal administrativo analisar a constitucionalidade dos dispositivos que, expressamente, impediam a aplicação, por analogia, do benefício fiscal da isenção tributária. Inclusive em razão de os eminentes Ministros do Supremo Tribunal Federal terem determinado, expressamente, a impossibilidade de aplicação retroativa erga omnes dos benefícios tributários à Zona Franca de Manaus. Neste particular, não importa a opinião pessoal desta julgadora, por impossibilidade de apreciação, em razão da Súmula n.º 02 deste Conselho de Contribuintes<sup>2</sup>.

Conclui-se que a isenção da Cofins, concedida às operações de exportação, também deve ser outorgada para as operações de vendas realizadas para as empresas da Zona Franca de Manaus, a partir de 21/12/2000, data em que foi publicada a Medida Provisória n.º 2.037-25 de 2000.

Em face do exposto, voto no sentido de não conhecer de parte do Recurso Voluntário em face do enunciado 02 do CARF e na parte conhecida dar parcialmente provimento para reconhecer a isenção da COFINS de vendas realizadas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus em relação aos fatos geradores ocorrido após a data de dezembro de 2000, como consequência a homologação da compensação do período de dezembro/2000 a janeiro/2002.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

---

<sup>2</sup> Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.