



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10805.001199/2003-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.456 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2014
Matéria COFINS/PIS - RESTITUIÇÃO - ZONA FRANCA DE MANAUS - ISENÇÃO
Recorrente PRYSMIAN ENERGIA CABOS E SISTEMAS DO BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1993 a 30/06/2002

PIS/COFINS - ZONA FRANCA DE MANAUS - RECEITA DE VENDAS - ISENÇÃO.

São isentas apenas receitas específicas, decorrentes de vendas à ZFM, previstas nas respectivas legislações de regência, não prevalecendo equiparação genérica às receitas de exportação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1993 a 30/06/2002

PIS/COFINS - RESTITUIÇÃO - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PRAZO - PRECEDENTES DO STF E STJ.

A Jurisprudência Judicial pacificou-se no sentido de que o prazo para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação, relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da LC n. 118/2005 é de cinco anos a contar da data do pagamento indevido; e, relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior (tese dos "5 + 5").

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastou-se parcialmente a decadência e, pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso nos termos do voto do relator designado. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz da Gamam Lobo d'Eça, João Carlos Cassuli e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral a Dra. Daniela Cristina Ismael Floriano OAB/SP 257.862.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente Substituto

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça (Relator), Fenelon Moscoso de Almeida (Suplente), José Paulo Puiatti (Suplente), João Carlos Cassuli Júnior e Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) contra o Acórdão DRJ/RPO nº 14-34.426 de 07/07/2011 constante de fls. 97/109 exarado pela 4ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP que, por unanimidade de votos, houve por bem “indeferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 69/74, mantendo o Despacho Decisório de fls. 56/65 de 22/02/08 da DRF de Sorocaba - SP, que indeferiu o Pedido de Restituição protocolado em 30/05/2003 e relativo às Contribuições para o PIS no valor total de R\$ 364.174,99 e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins no montante de R\$ 1.277.524,89, referente a vendas equiparadas à exportação para a Zona Franca de Manaus, efetuadas no período de janeiro de 1993 até junho de 2002.

O r. Despacho Decisório de fls. 56/65 de 22/02/08 da DRF de Sorocaba - SP, indeferiu o Pedido de Restituição, aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

“Assunto: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

Ementa: Assunto: Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: A isenção da Cofins prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se, exclusivamente, às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo.

A isenção da Cofins não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 17 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos a vedação contida no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e reedições, (atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ementa: A isenção do PIS/Pasep prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando

se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se somente para os fatos geradores ocorridos a partir do dia 18 de dezembro de 2000, e, exclusivamente, sobre as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo.

PEDIDO INDEFERIDO.”

Por seu turno, a r. decisão de fls. 97/109 da 4ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP, houve por bem “indeferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 69/74, mantendo o Despacho Decisório de fls. 56/65 da DRF de Sorocaba – SP, aos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1993 a 30/06/2002

ZONA FRANCA DE MANAUS. RECEITA DE VENDAS. PIS. COFINS. TRIBUTABILIDADE.

De acordo com entendimento da Administração, são tributáveis pelas contribuições sociais as receitas decorrentes de vendas à ZFM, sendo que, a partir de 18/12/2000, são isentas apenas as receitas previstas no art. 14, IV, VI, VIII e IX, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

COMPENSAÇÃO. PIS. INDEFERIMENTO. DECADÊNCIA.

O direito de pleitear a restituição/compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Nas razões de Recurso Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da r. decisão recorrida tendo em vista: a) a inegável isenção de pis e cofins nas vendas para a ZFM nos termos da legislação de regência; b) a inobservância ao posicionamento já consolidado pelo STJ com relação a esta matéria, conforme as decisões que cita;

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade e, no mérito merece parcial provimento.

Como também é elementarmente sabido, o *direito à repetição do indébito tributário*, seja em razão de *erro de fato* ou de *direito*, decorre diretamente da própria Constituição e encontra seu fundamento jurídico nos *princípios da legalidade da Tributação e da Administração* constitucionalmente assegurados (arts. 37 e 150, inc. I da CF/88) que, como ensina *Brandão Machado*, consubstanciam, não só o “*fio diretor do comportamento da administração pública*”, mas também a “*fonte*” do *direito público subjetivo do indivíduo de não ser tributado senão exatamente como prescreve a lei* (cf. in “*Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*”, Ed. Saraiva, 1984, pág. 86), cuja inobservância enseja *violação do direito de quem paga o tributo*, que por sua vez *adquire, no exato momento em que cumpre a obrigação tributária indevida*, os *direitos ao crédito e à pretensão* contra a Fazenda Pública, da restituição do indébito.

Cumprindo sua vocação específica de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre decadência (art. 146, inc. III, alínea “b” da CF/88), a Lei Complementar recepcionada pela Constituição (ex. vi do § 5º do art. 34 do ADCT/CF), posteriormente veio estabelecer que o *direito de pleitear a restituição* do indébito tributário, seja qual for a modalidade do pagamento indevido, *extingue-se em 5 anos, contados a partir da data de efetivação do recolhimento indevido* (arts. 165 e 168 do CTN), tal como reconhecido pelos PGFN/CAT 678/99 e PGFN/CAT 1538/99.

A conclusão da r. decisão recorrida efetivamente não destoia da Jurisprudência deste Conselho que há muito já assentou que o prazo decadencial de 5 anos previsto no art. 168 do CTN, *extingue-se em 5 anos, contados a partir da data de efetivação do recolhimento indevido*, tal como reconhecido pelos PGFN/CAT 678/99 e PGFN/CAT 1538/99.

Entretanto, com a ressalva de minha posição pessoal, verifica-se que a Jurisprudência do STF e da 1ª Seção do E. STJ se pacificou no sentido de que “o *prazo prescricional para a repetição* de tributo sujeito a lançamento por homologação”, “*relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da LC n. 118/2005*” (que ocorreu em 09.06.05) é de *cinco anos a contar da data do pagamento indevido*; e, relativamente aos *pagamentos anteriores à vigência da referida lei*, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior (tese dos “5 + 5”), como se pode ver das seguinte e elucidativas ementas:

“DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.” (cf. Acórdão do STF – Pleno no RE 566621, em sessão de 04/08/11, Rel. Min. ELLEN GRACIE, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, publ. in DJUe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273)

“E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - TRIBUTÁRIO (...) - PRAZO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DAS NORMAS INSCRITAS NOS ARTS. 3º E 4º DA LC Nº 118/2005, NOTADAMENTE DAQUELA QUE SE REVESTIRIA DO CARÁTER DE INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA (LC Nº 118/2005, ART. 3º) - DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA INTERPRETATIVA DE REFERIDO PRECEITO LEGAL, QUE INTRODUZIU, NO TEMA, EVIDENTE INOVAÇÃO MATERIAL DE ÍNDOLE NORMATIVA - PERFIL DAS LEIS INTERPRETATIVAS NO SISTEMA DE DIREITO POSITIVO BRASILEIRO - INTEIRA SUBMISSÃO DE SEUS ASPECTOS FORMAIS E DE SEU CONTEÚDO MATERIAL AO PERMANENTE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DO PODER JUDICIÁRIO (ADI 605-MC/DF, REL. MIN. CELSO DE MELLO) - INCOLUMIDADE DE SITUAÇÕES JURÍDICAS DEFINITIVAMENTE CONSOLIDADAS, TAIS COMO PREVISTAS NO INCISO XXXVI DO ART. 5º DA LEI FUNDAMENTAL, COMO EXPRESSÃO CONCRETIZADORA

9. In casu, as parcelas foram recolhidas antes do advento da Lei, por isso que a tese é a consagração dos 5 anos de decadência da homologação acrescido dos 5 anos de prescrição, a contar da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

(...)

11. Agravo regimental desprovido.” (CF. Ac. da 1ª Turma do STJ no AgRg no Ag 1292410/AM, em sessão de 15/02/11, Rel. Ministro LUIZ FUX, publ. in DJU de 07/04/2011)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO INDEVIDO DE IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL DA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IRRETROATIVIDADE DO ART. 3º. DA LC 118/05. INCONSTITUCIONALIDADE DA PARTE FINAL DO ART. 4º. DA LC 118/05. QUESTÃO DECIDIDA PELA CORTE ESPECIAL (AI NO EREsp. 644.736/PE). RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA: REsp. 1.002.932/SP. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A Corte Especial reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º. da LC 118/05, na parte que determina a aplicação retroativa do disposto no art. 3º. da mesma lei (AI nos EREsp 644.736/PE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 27/08/2007).

2. No julgamento do REsp. 1.002.932/SP, representativo de controvérsia, realizado em 25/11/2009, de relatoria do ilustre Ministro LUIZ FUX, a Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que: (a) relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da LC 118/05 (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e (b) quanto aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

3. No caso, os tributos foram indevidamente recolhidos a título de IRPF em 2001 (fl. 152), ou seja, antes da entrada em vigor da LC 118/2005, tendo sido a ação ajuizada em 03.06.2002, que revela inequívoca a inoccorrência da prescrição dos tributos recolhidos indevidamente no decênio anterior ao ajuizamento da demanda, por isso que a tese aplicável é a que considera os 5 anos de decadência da homologação para a constituição do crédito tributário acrescidos de mais 5 anos referentes à prescrição da ação.

4. Agravo Regimental desprovido.” (cf. AC. da 1ª Truma do STJ no AgRg no REsp 1124331/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, em sessão de 01/09/2011, publ. in DJU de 15/09/2011)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. (...). PRESCRIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LC N. 118/05. SISTEMÁTICA DO "5 + 5". PRECEDENTE REGIDO PELO RITO DO ART. 543-C, DO CPC. CONTRIBUIÇÃO. FUNRURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. LEI N. 8.213/91. EXTINÇÃO. NOVA EXAÇÃO. TRIBUTO EXIGÍVEL A PARTIR DA LEI N. 8.870/94.

(...)

2. A orientação desta Corte, no que tange ao prazo prescricional para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação, é no sentido de que: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da LC n. 118/2005 (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento indevido; e, relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior (tese dos "5 + 5"). (REsp n. 1.002.932/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux, pela sistemática do art. 543-C, do CPC).

3. A partir do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade no REsp n. 644.736/PE, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento no sentido de que o artigo 4º, segunda parte, da LC 118/05 (que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados) ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

4. Conforme pacificado nesta instância, a contribuição ao Funrural incidente sobre o valor comercial dos produtos rurais foi extinta a partir da vigência da Lei n. 8.213/91. Nada obstante, em seguida foi instituída outra contribuição, devida a partir de 23.3.1993 pela pessoa física empregadora rural sobre o valor da comercialização de sua produção, por meio da Lei n. 8.540/92. Desta feita, a contribuição incidente sobre a comercialização de produtos rurais a cargo da pessoa física empregadora rural somente não poderá ser cobrada no período compreendido entre as Leis n. 8.212/91 e 8.540/92. Precedentes: AgRg no REsp 1226313/RS, rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/04/2011; REsp 1205599 / SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 25/03/2011.

5. Recurso especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, parcialmente provido para que a prescrição na hipótese se oriente pela sistemática do "5 + 5".”(cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no REsp 1218759/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, em sessão de 04/08/2011, publ. in DJU de 15/08/2011)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. AGROINDÚSTRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO. DIREITO INTERTEMPORAL. FATOS GERADORES ANTERIORES À LC 118/2005. APLICAÇÃO DA TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". RECURSO ESPECIAL REPETITIVO RESP N. 1.002.932-SP. APLICAÇÃO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Cuida-se de agravo regimental interposto contra decisão que versou sobre a contagem do prazo prescricional aplicável ao presente caso, consoante metodologia legal preconizada pela Lei 11.672/2008, que acrescentou o artigo 543-C ao CPC.

2. O recurso especial n. 1.002.932-SP, por ser representativo da matéria em discussão, cujo entendimento encontra-se pacificado nesta Corte, foi considerado recurso repetitivo e submetido ao regime de julgamento previsto pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil, regulamentado pela Resolução n. 8 do dia 7 de agosto de 2008, do STJ.

3. O mencionado recurso, da relatoria do eminente Ministro Luiz Fux, foi submetido a julgamento pela Primeira Seção na data de 25/11/2009, no qual o STJ ratificou orientação no sentido de que o princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC n. 118/05 aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, porquanto é norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação respectiva.

4. Agravo regimental não provido.” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no AgRg no AREsp 8.122/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, em sessão de 04/08/2011, publ. in DJU de 10/08/2011)

Aplicando os preceitos expostos ao caso concreto, verifica-se que tratando-se de *Pedido de Restituição de PIS e COFINS protocolado em 30/05/2003*, portanto *anteriormente à vigência da LC nº 118/05* (que ocorreu em 09/06/05), e referente a vendas equiparadas à exportação para a Zona Franca de Manaus, efetuadas no período de 1993 até junho de 2002, parece evidente que referido pedido poderia abranger recolhimentos efetuados nos 10 anos anteriores ao pedido (30/05/93), como é o caso dos autos, contrariamente ao que determinou a r. decisão recorrida.

No mérito, o Pedido de Restituição das Contribuições para o PIS e para a COFINS, versa sobre as *vendas equiparadas à exportação* para a Zona Franca de Manaus, efetuadas no período de janeiro de 1993 até junho de 2002.

Inicialmente, anoto que as vendas de mercadorias para o exterior – às quais se equiparam as operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus para efeitos fiscais (art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67) - estiveram *isentas* do PIS e da COFINS (cf. art. 5º da Lei nº 7.714/88 na redação da lei nº 9.004/95; MP nº 1858/99 e reedições; MP nº 2.158-35, art. 14, inc. II, § 1º; LC nº 70/91, art. 7º na redação dada pela LC nº 85/96; MP nº 2.037-24/2000,

art. 14 inc. II), passando a ser *imunes a partir da 11/12/01* (cf. art.149, § 2º, inc. I da CF/88 na redação da EC nº 33/01).

Na interpretação dos referidos dispositivos, desde logo verifica-se que é torrencial a Jurisprudência do E. STJ proclamando não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes de remessas à Zona Franca de Manaus, objeto do presente recurso, aos judiciosos fundamentos de que *“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, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:*

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE OPERAÇÕES ORIGINADAS DE VENDAS DE PRODUTOS PARA EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ART. 4º DO DL 288/67). PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo exegese do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a COFINS sobre tais receitas.

2. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido.” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no AgRg no Ag 1420880/PE, em sessão de 04/06/2013, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, publ. in DJU de 12/06/2013)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. (...). DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 4º DO DL 288/67. INTERPRETAÇÃO. EMPRESAS SEDIADAS NA PRÓPRIA ZONA FRANCA. CABIMENTO.

(...)

5. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ.

6. O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais.

7. Recurso especial conhecido em parte e não provido.” (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no REsp 1276540/AM, em sessão de 16/02/12, Rel. Min. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, publ. in DJU de 05/03/12)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISENÇÃO. PIS E COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1002932/SP, JULGADO EM 25/11/2009 SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O art. 4º do DL 288/67 e o art. 40 do ADCT "preserva a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, estendendo às exportações destinadas a estabelecimentos situados naquela região os benefícios fiscais presentes nas exportações ao estrangeiro". Conseqüentemente, para efeitos fiscais, a exportação de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale a uma exportação de produto brasileiro para o estrangeiro. Sob esse enfoque, é assente nas Turmas de Direito Público que: "O conteúdo do art. 4º do Dec.lei 288/67, foi o de atribuir às operações da Zona Franca de Manaus, quanto a todos os tributos 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."

2. O art. 5º da Lei 7.714/88, com a redação dada pela Lei 9.004/95, bem como o art. 7º da Lei Complementar 70/91 autorizam a exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS respectivamente, dos valores referentes às receitas oriundas de exportação de produtos nacionais para o estrangeiro.

3. Havendo equiparação dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus com aqueles exportados para o exterior, infere-se que a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes: REsp 681.395/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 03/09/2010; REsp 802.474/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 13/11/2009; RESP 223.405-MT, DJ de 01.09.2003, Relator Min. Humberto Gomes de Barros; RESP 144.785-PR, DJ de 16.12.2002, Relator Min. Paulo Medina).

4. O Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar na ADI nº 2348-9, suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", contida no inciso I do § 2º do art. 14 da MP nº 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa à COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus.

5. Assim, considerando o caráter vinculante da decisão liminar proferida pelo E. STF, restam afastados, no caso concreto, os

dispositivos da MP 2.037-24 que tiveram sua eficácia normativa suspensa.

(...)

11. Agravo regimental desprovido. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no AgRg no Ag 1292410/AM, em sessão de 15/02/11, Rel. Ministro LUIZ FUX, publ. in DJU de 07/04/2011)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – (...) ZONA FRANCA DE MANAUS - (...) - REMESSA DE MERCADORIAS EQUIPARADA À EXPORTAÇÃO - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS - PRECEDENTES.

(...)

2. A destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei 288/67.

3. Direito da empresa à isenção relativa às contribuições do PIS e da COFINS.

4. O Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar na ADI MC 2348-9, da relatoria do Ministro Marco Aurélio, havia suspenso a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", contida no inciso I do § 2º do art. 14 da MP 2.037-24, de 23.11.2000, que revogara a isenção relativa à COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus. Ação direta de inconstitucionalidade julgada prejudicada pelo relator, com prejuízo da medida liminar deferida, porque não aditada a petição inicial após as sucessivas reedições da Medida Provisória 2.037/2000.

5. Entendimento do STJ inalterado em razão de ter sido excluída a expressão "na Zona Franca de Manaus" do texto do art. 14, § 2º, inciso I, nas reedições da MP 2.037/2000, acompanhando-se o entendimento do STF no julgamento da liminar na ADI MC 2348-9.

6. Recurso especial da empresa provido.

7. Recurso especial da Fazenda não provido. (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 982666, REg. nº 2007/0215813-3, em sessão de 26/08/08, Rel. Min. ELIANA CALMON, in DJU de 18/09/2008)

“RECURSO ESPECIAL - ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC - MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS - PRECEDENTES.

(...)

2. As duas Turmas que compõem a Eg. 1ª Seção firmaram o entendimento segundo o qual a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva às mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus.

Recurso especial improvido.” (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 759015-SC. Reg. nº 2005/0097909-9, em sessão de 17/08/2006, REL. Min. HUMBERTO MARTINS, in DJU de 31/08/2006 p. 310)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. ISENÇÃO. PIS E COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

(...)

4. 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, por vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição". Ora, entre as "características" que tipificam a Zona Franca destaca-se esta de que trata o art. 4º do Decreto-lei 288/67, segundo o qual "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". Portanto, durante o período previsto no art. 40 do ADCT e enquanto não alterado ou revogado o art. 4º do DL 288/67, há de se considerar que, conceitualmente, as exportações para a Zona Franca de Manaus são, para efeitos fiscais, exportações para o exterior. Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes: RESP. 223.405, 1ª T. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 01.09.2003 e RESP. 653.721/RS, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 26.10.2004) 5. "O Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar na ADI nº 2348-9, suspendeu a eficácia da expressão 'na Zona Franca de Manaus', contida no inciso I do § 2º do art. 14 da MP nº 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa à COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus." (REsp 823.954/SC, 1ª T. Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 25.05.2006).

6. "Assim, considerando o caráter vinculante da decisão liminar proferida pelo E. STF, e, ainda, que a referida ação direta de inconstitucionalidade esteja pendente de julgamento final, restam afastados, no caso concreto, os dispositivos da MP 2.037-24 que tiveram sua eficácia normativa suspensa" (REsp nº 677.209/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 28/02/2005).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp 1084380/RS, em sessão de 19/03/09, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, publ. in DJU de 26/03/09)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL: HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA - LC 118/2005 - APLICAÇÃO RETROATIVA - INCONSTITUCIONALIDADE - ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESCRIÇÃO - REMESSA DE MERCADORIAS EQUIPARADA À EXPORTAÇÃO - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS - PRECEDENTES.

(...)

2. A destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei 288/67.

3. Direito da empresa à isenção relativa às contribuições do PIS e da COFINS.

4. O Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar na ADI MC 2348-9, da relatoria do Ministro Marco Aurélio, havia suspenso a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", contida no inciso I do § 2º do art. 14 da MP 2.037-24, de 23.11.2000, que revogara a isenção relativa à COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus. Ação direta de inconstitucionalidade julgada prejudicada pelo relator, com prejuízo da medida liminar deferida, porque não aditada a petição inicial após as sucessivas reedições da Medida Provisória 2.037/2000.

5. Entendimento do STJ inalterado em razão de ter sido excluída a expressão "na Zona Franca de Manaus" do texto do art. 14, § 2º, inciso I, nas reedições da MP 2.037/2000, acompanhando-se o entendimento do STF no julgamento da liminar na ADI MC 2348-9.

6. Recurso especial da empresa provido.

7. Recurso especial da Fazenda não provido.” (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no REsp 982.666/SP, em sessão de 26/08/08, Rel. Min. ELIANA CALMON, publ. in DJU de 18/09/08)

Portanto, merece reforma a r. decisão recorrida, para o reconhecimento do direito à repetição do indébito das importâncias comprovadamente recolhidas de PIS e de COFINS referentes às vendas feitas para a Zona Franca de Manaus equiparadas à exportação, efetuadas no período de 30/05/93 até junho de 2002, nos termos da Jurisprudência do STJ citada.

Isto Posto voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para reformar parcialmente a r. decisão recorrida e reconhecer o direito à repetição do indébito das importâncias comprovadamente recolhidas de PIS e de COFINS referentes às vendas feitas para a Zona Franca de Manaus equiparadas à exportação, efetuadas no período de 30/05/93 até junho de 2002, nos termos da Jurisprudência do STJ citada.

É como voto.

Processo nº 10805.001199/2003-32
Acórdão n.º **3402-002.456**

S3-C4T2
Fl. 8

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, Redator designado.

Nada obstante a posição do nobre relator, no sentido de não acompanhar o entendimento externado pela decisão recorrida no que tange ao tratamento tributário das receitas de vendas à Zona Franca de Manaus, com todo o respeito, faço uma leitura dissonante, concluindo que o mesmo deve prevalecer, diante dos irrefutáveis fundamentos jurídicos apresentados, como passo a demonstrar.

Concluiu a decisão recorrida que o Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o qual equiparou para os efeitos fiscais as vendas à ZFM a exportação, somente o fez para os tributos vigentes à época de sua edição e que não há isenção entre 01/02/1999 e 17/12/2000 (vedação contida no inciso I do §22 do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6/99, e reedições, até a Medida Provisória nº 2.037-24/00), sendo que, para os períodos anterior e posterior a este, somente são isentas as operações específicas previstas na legislação de regência, tais como, vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, vendas a embarcações, etc, não existindo nos autos evidências de que foram essas as receitas consideradas pela requerente.

Entendeu a decisão ora contestada que a expressão "**constante da legislação em vigor**" contida no texto do art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 1967, restringiu a aplicabilidade da equiparação mencionada, para os efeitos dos impostos e contribuições constantes da legislação vigente em 28 de fevereiro de 1967, não podendo projetar os efeitos da legislação isencional para o futuro indiscriminadamente.

*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. (grifei)*

No sentir do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres em Declaração de Voto firmada no Acórdão n.º 9303-002.502 (09/10/13), 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: "...razão não assiste à recorrente, pois a pretendida isenção, veiculada no Decreto-lei nº 288, de 1967, não poderia alcançar os tributos ora em análise, posto que, norma inserta no CTN, mais precisamente no inciso II do art. 177, veda, expressamente, a extensão de isenções a tributos instituídos posteriormente à sua concessão, o que é, absolutamente, o caso dos autos.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I. ...

II. aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Demais disso, o caput do art. 176 do CTN exige que a lei concessiva de isenção especifique quais os tributos a que se aplica, e sendo o caso, o prazo de sua duração. Ora, por razões óbvias, o citado Decreto-lei não poderia fazer referência a essas contribuições, visto que elas ainda não existiam à data da edição desse ato legal.

*Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, **os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.**" (grifei)*

Nesse mesmo sentido, concluiu a decisão *aquo*, em adotar o entendimento manifestado pela Solução de Divergência Cosit nº 22, de 19 de agosto de 2002, publicada no

Diário Oficial da União em 22/08/2002, entendendo que são tributáveis pelas contribuições sociais as receitas decorrentes de vendas à ZFM, sendo que, a partir de 18/12/2000, são isentas apenas as receitas previstas no art. 14, IV, VI, VIII e IX, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, porém, não existindo nos autos evidências de que foram essas as receitas consideradas pela requerente.

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

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 - 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 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 nº 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 Exterior;

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. (grifei)

Ora, o processo administrativo tributário em si é regido pelo princípio da verdade material que busca, mais do que qualquer formalismo, a essência do que é levado a revisão administrativa. Assim é que, no que tange aos pedidos de restituição, é de responsabilidade do sujeito passivo demonstrar, mediante a apresentação de provas hábeis e idôneas, a composição e a existência do crédito pleiteado junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas (i) sua legitimidade e (ii) a materialidade do seu crédito, para os fins do art. 165 do CTN.

Diferentemente do processo de revisão do lançamento tributário, em que o ônus da prova compete ao fisco, nos pedidos de restituição/ressarcimento/compensação, o contribuinte deve provar a composição e a existência do crédito pleiteado.

Assim sendo, não há nos autos evidências de que foram apenas as receitas específicas, previstas nas legislações de regência dos diversos períodos abordados pela Solução de Divergência Cosit nº 22, de 19 de agosto de 2002 e, a partir de 18/12/2000, previstas no art.14, IV, VI, VIII e IX, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, consideradas pela recorrente para fins de fruição de isenção e pedido de restituição, de modo que deve ser negado provimento ao presente Recurso Voluntário, **NÃO RECONHECENDO O CRÉDITO** requerido e **NÃO RESTITUINDO OS VALORES** pleiteados.

Com estas considerações, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida