



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

Processo n° 10860.901139/2008-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-002.245 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2013
Matéria ISENÇÃO DE PIS E COFINS NAS VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS.
Recorrente DUBUIT COLOR TINTAS E VERNIZES LTDA
Recorrida DRJ CAMPINAS - SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2000 a 31/08/2000
BASE DE CÁLCULO. VENDAS A EMPRESA LOCALIZADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO DE PIS E COFINS A PARTIR DOS FATOS GERADORES OCORRIDOS EM DEZEMBRO DE 2000.

Nos termos do art. 14, II, e § 2º, I, da Medida Provisória nº 2.037-25 de 21 de dezembro de 2000, reeditada até o nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a isenção do PIS Faturamento e da Cofins, concedida às operações de exportação, abrange as vendas realizadas para as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, o que, no entanto, não se aplica aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2000.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

JÚLIO CESAR ALVES RAMOS – Presidente

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Clauter Simões Mendonça, Robson José Bayerl (Suplente), Ângela Sartori, Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio César Alves Ramos. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho.

Relatório

O processo retorna de diligência determinada por este Colegiado, visando verificar a composição da base de cálculo adotada pela Recorrente, com vistas à alegada isenção do PIS e Cofins nas vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus (ZFM), não reconhecida na unidade de origem nem na DRJ.

No recurso voluntário a contribuinte contesta acórdão da DRJ que manteve a não homologação de compensação cujo crédito é oriundo de pagamento a maior da Contribuição, por não ter sido considerada a isenção alegada.

No órgão de origem o pleito foi indeferido por meio de despacho eletrônico.

Alega que o indébito é oriundo de pagamento indevido do PIS Faturamento, por não serem devidas nem essa Contribuição nem a Cofins sobre as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus. Argumenta que tais vendas eram imunes às duas Contribuições, reportando-se ao Decreto-Lei nº 288/67 – que segundo a contribuinte tem envergadura de lei complementar pela recepção que lhe deu a Constituição, no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) - e à ADI nº 2.348-9 – na qual o STF suspendeu a eficácia da expressão “Zona Franca de Manaus”, contida no inc. I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24/2000, reeditada posteriormente sem menção à referida expressão.

Trata também da taxa Selic empregada como juros de mora, matéria não mais repetida no recurso voluntário.

A 3ª Turma da DRJ rejeitou as alegações, interpretando que a isenção alcançaria apenas as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001¹ e considerando que não houve comprovação por documentação contábil-fiscal, da inclusão das receitas decorrentes de tais vendas.

Na diligência a fiscalização demonstra as bases de cálculo de PIS e Cofins, com e sem a inclusão dos valores dos produtos vendidos a clientes sediados na ZFM, bem como o crédito das duas Contribuições, para a hipótese de reconhecimento da isenção em questão (ver fl. 166).

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

(...)

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;

(...)

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;

(...)

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;

Pronunciando-se sobre o resultado da diligência, a contribuinte concordou com os cálculos apresentados na diligência pela fiscalização.

É o relatório, elaborado a partir do processo digitalizado.

Voto

Diante do resultado da diligência, cujos cálculos receberam anuência expressa da Recorrente, e levando em conta acórdãos anteriores deste Colegiado, cabe dar razão à Recorrente para reconhecer a isenção do PIS e Cofins nas vendas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus, homologando-se as compensações conforme o crédito apurado na diligência, se os fatos geradores forem posteriores a novembro de 2000 (ou a partir de dezembro de 2000).

Diferentemente da interpretação da primeira instância, esta Primeira Turma da Quarta Câmara tem admitido a isenção das vendas de fora para dentro da Zona Franca de Manaus, levando em conta, primeiro, a Medida Cautelar deferida pelo Pleno do Supremo Tribunal na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.348, que suspendeu a eficácia, com efeitos *ex nunc*, da expressão "na Zona Franca de Manaus" constante do inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 23/11/2000 (decisão em 07/12/2000, publicada em 14/12/2000); segundo, o art. 11 da MP nºs 1.952-31, de 14/12/2000, que modificou o citado dispositivo da MP nº 2.037-24, de 2000, adequando-o à determinação cautelar do STF; e terceiro, a MP nº 2.037-25, de 21/12/2000, que retirou a expressão "na Zona Franca de Manaus" constante na edição anterior (a MP nº 2.037-24), mais uma vez em conformidade com a decisão cautelar do STF.

A Cautelar na ADI nº 2.348 possui efeitos a partir de sua publicação, em 14/12/2000 (ou *ex nunc*); a alteração do art. 11 da MP nºs 1.952-31, de 14/12/2000, a partir de 15/12/2000 (data da publicação desta MP); e a alteração no art. 14, § 2º, I, da MP nº 2.037-24, de 21/12/2000, a partir de 22/12/2000 (publicação). Assim, só foram afetados os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2000 (tanto no PIS quanto na Cofins só ocorre fato gerador no último dia de cada mês, fim do período de apuração, de modo que a tributação ou isenção sobre toda a receita auferida em determinado mês é determinada à luz da legislação com eficácia no seu último dia, não se admitindo o fracionamento da receita para fins da base de cálculo das duas Contribuições).²

² Esta Turma já tratou do tema em processo da minha relatoria, quando analisou a modificação da alíquota no meio do mês. Refiro-me ao Acórdão nº 3401-002.113, de 30/01/2013, unânime, processo nº 10283.720773/2011-11, com a emente seguinte, no que interessa nesta oportunidade:

FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL. FINAL DO MÊS. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA NO MEIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. APLICAÇÃO DURANTE TODO O MÊS.

O período de apuração da Cofins é mensal, mas o fato gerador somente ocorre no último dia de cada mês, quando nasce a obrigação tributária e o valor da Contribuição é apurado levando-se em conta a alíquota em vigor nesse dia, a ser aplicada sobre a soma da receita bruta mensal. Reduzida a alíquota em qualquer dia do mês, aplica-se o percentual reduzido sobre a receita bruta mensal, descabendo fracionar o período de apuração em dias e utilizar, num único mês, a alíquota maior, antes da redução, e a menor, depois. Na hipótese do inc. VII do art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004, introduzido pelo art. 44 da Lei nº 11.196 e que reduziu a zero as alíquotas do PIS e Cofins sobre a receita bruta mensal decorrente da venda das preparações compostas não alcoólicas nele referidas, a alíquota zero é aplicada sobre todo o faturamento mensal porque entrou em vigor a partir de 22 de novembro de 2005.

Reconhecendo a isenção em tela, menciono os acórdãos 3401-01.385, processo nº 13819.903336/200819 (indébito da Cofins) e 3401-01.394, proc. nº 13819.903367/2008-70 (indébito do PIS Faturamento), prolatados em 04/05/2011 à unanimidade, ambos da relatoria do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho (aos dois recursos voluntários foi negado provimento, mas por ausência de prova). Antes, o Acórdão nº 3401-00.837, de 02/07/2010, maioria, proc. nº 10380.004234/2003-11, relator designado o Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça. E mais antigo, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, o Acórdão nº 203-12.923, de 08/05/2008, maioria, proc. nº 13656.000362/2002-16, relator designado o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes.

Na linha dos votos que prevaleceram nos julgados acima citados, reconheceria a isenção se os fatos geradores fossem posteriores a novembro de 2000. Adoto, como fundamentos, os do voto do Cons. Jean Cleuter Simões Mendonça no Acórdão nº 3401-00.837, proc. nº 10380.004234/2003-11, que ora transcrevo:

O Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, regula a ZFM Zona Franca de Manaus. Torna-se interessante e necessário o conhecimento de dois artigos desse Decreto-Lei, essenciais a esse processo. Em primeiro lugar vejamos o art. 1º, que nos mostra a natureza e o objetivo da Zona Franca de Manaus, verbis:

‘Art 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos’.

Em segundo lugar, podemos passar a ver o que diz o art. 4º, do DL nº 288/67 que nos abre a porta para o cerne da questão, 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**’.*(grifo nosso)

Pelos dois dispositivos expostos acima, podemos concluir 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.

Em 1988 a Zona Franca de Manaus ganhou status constitucional pelo disposto no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, 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'.(grifo nosso)

Assim, a ZFM teria sua existência garantida até outubro de 2013. Mais tarde, no entanto, a emenda nº 42 de 19 de dezembro de 2003, incluiu o art. 92 na Constituição Federal, prorrogando a vida da ZFM com a seguinte redação:

*'Art. 92. São **acrescidos dez anos** ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias'.(grifo nosso)*

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, que na opinião desse relator deveria ser perenizada.

Ratificando o já afirmado acima, a ZFM tem tratamento especial, e os produtos adquiridos para consumo ou industrialização, devem receber o mesmo tratamento tributário dos produtos exportados. Dessa forma, faz-se necessário analisarmos a legislação que instituiu a COFINS, Lei Complementar N.º 70 de 31 de dezembro 1991, que em seu art. 7º, inciso VI, dispõe sobre a isenção para exportação, in verbis:

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

(...)

*VI das demais **vendas de mercadorias ou serviços para o exterior**, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo'.
(grifo nosso)*

Dois anos mais tarde, o Decreto nº 1.030, publicado no DOU em 30 de dezembro de 1993, que veio regulamentar o art. 7º da Lei Complementar n.º 70 de 1991, excluiu das operações de venda para empresas da ZFM, a isenção tratada acima, tirando os incentivos referentes à Cofins da ZFM, dispondo o seguinte:

'Art. 1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social COFINS, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:

(...)

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’.

Quanto ao PIS/Pasep, a isenção para as exportações vem exposta no art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, in verbis:

‘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 nº 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’.(grifo nosso)

A Medida Provisória nº 1.858-6 de 29 de junho de 1999, retirou a isenção das vendas efetuadas para as empresas da ZFM referente ao PIS/Pasep e corroborou a cobrança da COFINS originada da venda para as mesmas empresas, eliminando os incentivos da ZFM relativo a essas contribuições. Essa MP nº 1.858-6 foi reeditada várias vezes, até chegar à MP nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, dispondo no caput do art. 14 e seus parágrafos o seguinte:

‘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 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’.(grifo nosso)

Inconformado com a retirada dos incentivos da ZFM, o governador do Estado do Amazonas ajuizou, junto ao STF – Supremo Tribunal Federal Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADIN nº 2.348-9, que foi distribuída em 09/11/2000, alegando que a Medida Provisória nº 2.037-24 de 2000, supracitada, afrontava o Decreto-Lei que regula a Zona Franca de Manaus, bem como as determinações constitucionais que garantem tratamento que beneficiam a ZFM.

O STF deferiu medida cautelar, com efeito ex nunc, para que fosse suspensa a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus” do art. 14, parágrafo 2º, inciso I da Medida Provisória nº 2.037-24 de 2000. A decisão liminar foi publicada no Diário Oficial da União no dia 14 dezembro 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 Nº 2.037-25 de 21 de dezembro de 2000, atual MP Nº 2.158-35 de 2001, com o mesmo texto da MP nº 2.037-24 (objeto da Adin), porém, sem o termo ‘na Zona Franca de Manaus’, 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 nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, também revogou expressamente o art. 7º da Lei Complementar nº 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 nº 70, tirava os incentivos da 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 nº 70, de 1991, e a Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996'.

Assim, nos termos do art. 14, II, e § 2º, I, da Medida Provisória nº 2.037-25 de 21 de dezembro de 2000, reeditada até o nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a isenção do PIS Faturamento e da Cofins, concedida às operações de exportação, abrange as vendas realizadas para as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, a partir dos fatos geradores ocorridos em dezembro de 2000.

Todavia, a isenção não contempla os fatores geradores anteriores a dezembro de 2000, pelo que na situação destes autos o Recurso Voluntário deve ser negado.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso porque os fatos geradores deste processo são anteriores a dezembro de 2000.

Emanuel Carlos Dantas de Assis

CÓPIA