



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

Processo n° 10880.660222/2011-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.013 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2018
Matéria RESTITUIÇÃO. COFINS.
Recorrente DOW BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 14/04/2000

RECEITAS DE VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO.

A partir de 18/12/2000, as receitas de vendas à Zona Franca de Manaus isentas da exigência do PIS e da Cofins são apenas as elencadas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovanni Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovanni Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

A interessada apresentou pedido eletrônico de restituição de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, apurado em março de 2003. A unidade de origem indeferiu o pleito.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata o presente, de Pedido de Restituição transmitida pelo Sistema PER/DCOMP sob nº 35921.69668.240305.1.2.04-7406, data da transmissão 24/03/2005, com a utilização de créditos oriundos de Pagamento Indevido ou a Maior do tributo Cofins, código da receita 2172, referente ao período de apuração 31/03/2000, no valor de R\$ 10.015,81, contida em pagamento efetuado em 14/04/2000, no valor de R\$ 2.014.877,98.

Despacho Decisório eletrônico da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - DERAT/SÃO PAULO, doc. de fl. 6, com data da ciência em 19/12/2011, doc. de fl. 8, indeferiu o Pedido de Restituição sob o argumento de que a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

O Interessado apresentou manifestação de inconformidade alegando em síntese:

I - Quantos aos fatos.

Que efetuou o recolhimento da contribuição por meio de DARF, sendo atestado a correspondente DCTF;

Que, por equívoco, o Interessado apurou incorretamente a contribuição sobre específicas e determinadas receitas. Esse cálculo errôneo derivou da inclusão, na base e cálculo das citadas contribuições, de receitas auferidas em operações de venda à Zona Franca de Manual – ZFM, que em hipótese alguma devem ser tributadas e que resultou indevido o pagamento;

Que não elaborou retificações em suas declarações tributárias (DIPJ e DCTF), a fim de que restasse evidenciado o pagamento indevido. Diante desse fato, o sistema da Receita Federal não computou corretamente os valores efetivamente pagos e não constatou o indevido recolhimento realizado.

Que não obstante os erros cometidos, o Despacho Decisório de indeferimento não deve prosperar, pelas razões a serem demonstradas.

II – Das razões de reforma da decisão recorrida.

II a) – Da relatividade da suposta confissão de dívida em DIPJ e DCTF - necessária persecução pela verdade material.

Que em que pese a discussão existente a respeito do assunto, a confissão da dívida não possui um caráter absoluto, devendo ser relativizada diante de situações específicas;

Que a apresentação da DCTF e DIPJ não consiste num ato de vontade do contribuinte, mas sim num dever diante da força impositiva do Estado e em assim sendo inexistente uma das características essenciais para a configuração da confissão de dívida;

Que a ausência de retificação da DCTF e DIPJ não possui por si só o efeito de comprovar a inexistência de pagamento indevido e uma vez constatado a existência de erro de fato é um dever da Administração Pública proceder à revisão de ofício em observância ao princípio da verdade material para apurar o crédito tributário do contribuinte.

Nesse sentido reproduz Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF bem como fazendo citação;

II b) Do erro meramente de fato e da persecução pela verdade material.

Que o erro de fato consiste na incorreção de dados e situações que porventura influenciaram o sujeito passivo a cometer um equívoco no momento da apuração do tributo ou do mero preenchimento da declaração;

Que o equívoco derivou da inclusão, na base de cálculo das contribuições, de receitas auferidas em operações de venda à Zona Franca de Manaus – ZFM, que em hipótese alguma devem ser tributadas. Reproduz trecho do Livro Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial – Editora Dialética;

Que o fisco deve analisar as provas ora apresentadas, ou, ao menos, ser realizada diligência fiscal específica para tanto, por meio de conversão do julgamento em diligência.

II c) Da existência do crédito tributário em pauta – Operações de venda à Zona Franca de Manaus.

Que é indubitável o direito do Interessado ao crédito das contribuições, haja vista, que o artigo 4º do Decreto nº 288/1967, equiparou as vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus – ZFM àquelas destinadas à exportação;

Que da mesma forma, o artigo 149 da Constituição Federal de 1988 conferiu imunidade das contribuições sobre as receitas de exportação;

Que diante deste quadro normativo, resta por inarredável o entendimento de que as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus não devem sofrer a incidência do PIS e COFINS;

Que nossas Cortes judiciais e administrativas superiores tem esse posicionamento, reproduzindo vários Acórdãos;

Assim, na questão de direito, resta cabalmente demonstrado o direito de não ser tributado pelas contribuições do PIS e COFINS decorrente das operações de venda de suas mercadorias à Zona Franca de Manaus, por conta da vedação constitucional e majoritário entendimento jurisprudencial nesse sentido.

II d) Pagamento indevido e restituição – Documentação comprobatória do direito alegado.

Que no caso concreto juntou ao presente o DARF recolhido e a correspondente DCTF;

A fim de que seja evidenciado o pagamento indevido efetuado pelo interessado, elaborou demonstrativo analítico da origem dos valores discriminando as Notas Fiscais de Vendas emitidas referente ao período de apuração e que correspondem ao valor do crédito pleiteado;

Nesses termos, junta ao presente processo os demonstrativos e a documentação contábil/fiscal hábeis à comprovação de que efetivamente efetuou vendas para a Zona Franca de Manaus;

III) Considerações adicionais.

Que pela presente Manifestação de Inconformidade restou comprovado a existência de seu crédito, sob pena de afronta ao princípio da moralidade e diante da vedação ao enriquecimento ilícito por parte do Fisco e grave afronta ao princípio da moralidade administrativa;

Que seu crédito foi informado no PER/DCOMP conforme o estabelecido no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 e que faltou ao Fisco a postura pela busca da verdade material, afetando o direito de defesa do interessado;

E que no caso de ainda persistirem dúvidas por parte desse órgão administrativo deve ser realizada diligência fiscal em atendimento à verdade material.

IV) Dos Pedidos.

Pelo exposto, requer seja anulado o Despacho Decisório, em virtude da violação ao princípio da verdade material e à garantia constitucional da ampla defesa. Requer subsidiariamente, seja convertido o presente julgamento em

diligência, bem como a juntada posterior dos documentos eventualmente faltantes, a fim de provar o alegado por todas as provas em direito admitidas.

Foram juntados ainda os seguintes documentos:

- 1. Cópia do DARF;*
- 2. Cópia da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ;*
- 3. Cópia da Declaração de Débitos e Créditos Tributários – DCTF original;*
- 4. Cópia de Demonstrativo de vendas;*
- 5. Cópia do Livro Registro de Saídas de Mercadorias;*
- 6. Cópia da Declaração de Ingresso, emitido pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA*

É o relatório

A 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/RPO n.º 14-53.203, de 25/08/2014 (fls. 74 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 14/04/2000

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

As arguições de nulidade do despacho decisório só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

Não provada violação às disposições do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, rejeita-se a alegação de nulidade do Despacho Decisório Eletrônico.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

Em regra, não se admite a juntada posterior de documentos, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei.

DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Considera-se confissão de dívida os débitos declarados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), motivo pelo qual qualquer alegação de erro no seu preenchimento deve vir acompanhada de declaração retificadora munida de documentos idôneos para justificar as alterações realizadas no cálculo dos tributos devidos.

Nesses termos, não pode ser acatada a mera alegação de erro de preenchimento desacompanhada de elementos de prova que justifique a alteração dos valores registrados em DCTF.

RECEITAS DE VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO.

São isentas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a partir de 18 de dezembro de 2000, exclusivamente as receitas de vendas efetuadas para as empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei nº 1.248, de 1972, destinadas ao fim específico de exportação e para as empresas comerciais exportadoras, registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, estabelecidas na Zona Franca de Manaus. As vendas efetuadas às demais pessoas jurídicas, mesmo que localizadas na Zona Franca de Manaus, são tributadas normalmente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 96 e ss., por meio do qual, depois de relatar os fatos, basicamente tece os mesmos argumentos já delineados em sua impugnação. Ao final, requer o reconhecimento do direito ao crédito, a realização de diligência (caso necessária) e a intimação de seus advogados no endereço profissional deles.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A Recorrente apresentou PER/DCOMP por meio do qual requereu a restituição da Cofins apurada em março de 2003.

Indeferido o pleito ao argumento de que o crédito vindicado estava integralmente utilizado para quitação de débitos do próprio contribuinte, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, por meio da qual alegou ter incluído, na base de cálculo da contribuição, receitas auferidas em operações de venda à Zona Franca de Manaus – ZFM, que, no seu entendimento, não deviam ter sido tributadas.

A Recorrente, contudo, não se atentou para o fato – devidamente explicitado no acórdão recorrido – de que a razão para o indeferimento do pedido repousou na utilização integral do crédito para pagamento de débito da mesma contribuição. Noutras palavras, a Recorrente sequer apresentou, antes ou após a ciência do Despacho Decisório, DCTF retificadora para permitir a liberação do valor requerido, se fosse o caso, e a sua restituição em pecúnia ou a sua compensação com outros tributos (sequer no recurso voluntário a apresentou).

Ainda que eventualmente seja procedente o argumento que fundamenta o pedido (isso não significa que concordemos com a tese), a Administração Tributária não podia e não pode restituir valor já alocado para quitação do tributo. Quem deve fazê-lo é o próprio contribuinte, de ordinário antes de apresentar o pedido eletrônico de restituição.

É como, aliás, entende a própria RFB, como indica o Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 2015:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário. Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010.

Retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório

implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo.

O procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP.

A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios.

O valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53. Dispositivos Legais. arts. 147, 150, 165 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 348 e 353 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC); art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; art. 18 da MP nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001; arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012; Parecer Normativo RFB nº 8, de 3 de setembro de 2014. e-processo 11170.720001/2014-42

Portanto, para que haja a possibilidade de restituição, o crédito respectivo deve estar liberado, mediante a entrega de DCTF retificadora, exceto quanto às hipóteses de impedimento à sua apresentação, não verificadas, aliás, no caso ora em exame, como, por exemplo, quando o saldo a pagar já tenha sido enviado à Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN para inscrição em Dívida Ativa. Não cabe, ademais, à RFB fazer a retificação de ofício.

Como consignado nos fundamentos do referido PN, "**enquanto não retificada a DCTF, o débito ali espontaneamente confessado é devido, logo, valor utilizado para quitá-lo não se constitui formalmente em indébito, sem que a recorrente promova a prévia retificação** da declaração. (Acórdão nº 1302-001.571, Rel. Cons. Alberto Pinto Souza Júnior, 25 de novembro de 2014)".

A situação aqui enfrentada é, como se percebe, diferente da que comumente se vê no Contencioso Administrativo, em que o interessado costuma apresentar DCTF retificadora, mas não apresenta, na manifestação de inconformidade, documentos contábeis/fiscais comprovando o erro cometido na original, ou os apresenta neste recurso, mas o só fato de a DCTF retificadora ter sido apresentada após a ciência do Despacho Decisório leva a DRJ a manter, por esse só motivo, o indeferimento do pedido de restituição.

Não tendo sido apresentada DCTF retificadora, o crédito reclamado continua vinculado ao pagamento confessado na DCTF enviada à RFB, de modo que, nesse contexto, não há como restituí-lo.

Por fim, o pedido para que Recorrente seja intimada no endereço profissional de seus advogados deve ser indeferido, uma vez que as intimações, por via postal, devem ser enviadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, em conformidade com o disposto no art. 23, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Cabe registrar, no entanto, que o entendimento que vimos de expor e consideramos suficiente para o deslinde do litígio não foi o mesmo adotado pelos demais integrantes da Turma, para os quais o indeferimento do pleito deve assentar-se unicamente no fato de que as receitas de vendas à ZFM que estão isentas da exigência do PIS/Cofins são apenas as elencadas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Daí que passamos a reproduzir e adotar como razão de decidir, porque sobre o tema nada inovou o recurso voluntário, os fundamentos utilizados no acórdão recorrido:

Quanto ao mérito verifica-se que a contestação do interessado se resume em alegar que o crédito existe e é oriundo de receitas de vendas destinadas à Zona Franca de SP Manaus e as mesmas são isentas ou não tributadas do PIS e COFINS, por força do artigo 4º do Decreto-lei nº 228, de 28 de fevereiro de 1967, 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.

As normas dispendo sobre matéria de isenção das contribuições sociais –PIS/Pasep e Cofins – na época do fato gerador, estavam sintetizadas no art. 14 e seus parágrafos, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Todavia, a evolução

histórica dos dispositivos legais e regulamentares anteriores, em relação à matéria de isenção das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, pode ser observada, conforme apresentado a seguir.

Inicialmente, em relação à contribuição para o PIS/Pasep, verifica-se que com a edição da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988 (art.5º), ficou autorizada a exclusão de receitas de exportação de produtos manufaturados nacionais da base de cálculo do PIS/Pasep, como segue:

“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” *A Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, resultante da conversão da Medida Provisória nº 622, de 22 de setembro de 1994, e reedições, deu nova redação ao art. 5º da Lei nº 7.714, de 1988, adotando-se restrições quanto às vendas efetuadas às empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, e em outras localidades, assim dispendo:*

“Art. 1º O art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1986, acrescido dos §§ 1º e 2º, passa a vigorar com a seguinte alteração:

Art. 5º Para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), instituídas pelas Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.

§ 1º Serão consideradas exportadas, para efeito do disposto no caput deste artigo, as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

§ 2º **A exclusão** prevista neste artigo **não alcança** as vendas efetuadas: (Grifouse)

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio; (Grifou-se)

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

c) 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;

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

A Medida Provisória nº 1.212, de 29 de novembro de 1995, e reedições, convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, dispondo sobre a contribuição para o PIS/Pasep, de forma mais ampla, manteve o tratamento restritivo previsto na Lei nº 9.004, de 1995, ao tratar da matéria em seu art. 4o:

“Art. 4º Observado o disposto na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes: (Grifou-se)

I - aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

II - ao 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;

III - ao transporte internacional de cargas ou passageiros.”

No que se refere à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação às receitas de exportação, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, estabeleceu em seu art. 7º:

“Art. 7º É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.”

O Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, restringiu o tratamento isentivo para as empresas estabelecidas nas referidas localidades, assim disciplinando:

“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:

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 nº 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: (Grifou-se)

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio; (Grifou-se)

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

c) 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;

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

(...).”Por sua vez, a Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996, alterando a redação do art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, não tratou da restrição:

“Art. 1º O art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

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

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

III - 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;

IV - de 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;

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

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.”

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos a 1º de abril de 1992.”
(Grifou-se)

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que teve por finalidade ampliar a base de cálculo das contribuições para o

PIS/Pasep e Cofins, também não fez qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas. Daí a necessidade de editar-se novo dispositivo legal contemplando com isenção as receitas de exportação.

Diante da lacuna existente na Lei nº 9.718, de 1998, a Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em seu art. 14 e seus parágrafos, adiante transcritos, redefiniu as regras de desoneração das contribuições em tela nas hipóteses especificadas e revogou todos os dispositivos legais relativos a exclusão de base de cálculo e isenção, existentes em 30 de junho de 1999:

“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, **são isentas da Cofins as receitas:** (Grifou-se)

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; (Grifou-se)

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; (Grifou-se)

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; (grifou-se)

(...)

§ 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: (Grifou-se)

I - a empresa estabelecida 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 à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.”

Entretanto, cabe esclarecer que, somente, a partir da publicação no Diário Oficial da União da Medida Provisória nº 2.037-25, em 22 de dezembro de 2000, ficou suprimida a expressão "na Zona Franca de Manaus" do inciso I do § 2º do art. 14, acima citado.

Pela legislação mencionada nos itens 3, 4 e 5 acima, fica evidente que a intenção do legislador ao longo do tempo sempre foi a de não contemplar com isenção do PIS/Pasep e da Cofins, as receitas decorrentes das vendas realizadas para consumo, industrialização ou comercialização no mercado interno às empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, bem assim as receitas provenientes das vendas efetuadas para as empresas comerciais exportadoras localizadas na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental, em área de livre comércio, zona de processamento de exportação, como também para estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação.

O argumento no sentido de se admitir, para fins de isenção do PIS/Pasep e da Cofins, que o art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, "equiparou a venda de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro à exportação brasileira para o exterior", não deve prosperar, de acordo com a inteligência do próprio dispositivo.

Sobre essa questão a Coordenação-Geral de do Sistema de Tributação (Cosit) já se posicionou por meio da Solução de Divergência Cosit no 22, de 19 de agosto de 2002, publicada no Diário Oficial da União em 22/08/2002, da qual abaixo se transcreve trechos de sua fundamentação e conclusão final:

15. A argumentação no sentido de que, para fins de isenção do PIS/Pasep e da Cofins, teria o art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, equiparado a venda de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro à

exportação brasileira para o exterior, não prospera, de acordo com a inteligência do próprio dispositivo, como pode ser observado de sua transcrição a seguir:

“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.” (Grifouse)

16. Ressalte-se que a expressão "**constante da legislação em vigor**" contida no texto do art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 1967, pela sua incontestável clareza, já é suficiente para afastar qualquer dúvida quanto ao seu alcance no sentido temporal. Não se pode afirmar, portanto, que o referido dispositivo teria o condão de modificar a legislação superveniente que tenha instituído qualquer tributo ou contribuição social. Ao contrário, não resiste à menor análise, a afirmação de que as contribuições sociais – PIS/Pasep e Cofins - instituídas em 1970 e 1991, teriam sido alcançadas pelos efeitos da citada equiparação.

16.1. Por outro lado, se o legislador pretendesse contemplar, indistintamente, com a isenção dessas contribuições, todas as receitas de vendas efetuadas para quaisquer empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, teria feito constar expressamente na legislação específica do PIS/Pasep e da Cofins.

16.2. Logo, é correto concluir que o próprio dispositivo legal (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. *Até porque não poderia projetar os efeitos da legislação isencional para o futuro indiscriminadamente.*

16.3. *A propósito das conclusões mencionadas nos itens anteriores sobre o alcance do dispositivo referido, deve ser ressaltada a restrição procedida pelo legislador ordinário, ao tratar inclusive de impostos já existentes à data de edição daquele Decreto-lei, evidenciando a intenção, no sentido de evitar que se acumulasse outras formas de incentivos, além da nele efetivamente prevista, nos termos constantes do art. 7º do Decreto-lei nº 1.435, de 17 de dezembro de 1975, in verbis:*

“Art. 7º A equiparação de que trata o artigo 4º do Decreto-lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, não compreende os incentivos fiscais previstos nos Decretos-leis no 491, de 5 de março de 1969; 1.158, de 16 de março de 1971;

1.189, de 24 de setembro de 1971; 1.219, de 15 de maio de 1972, e 1.248, de 29 de novembro de 1972, nem os decorrentes do regime de “draw back”.” 17. Por meio da Nota/Cosit/Cotex nº151, de 14 de maio de 2002, a Secretaria da Receita Federal (SRF) submeteu ao exame da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o seu entendimento sobre essa matéria, para que fosse ratificado ou retificado. A PGFN, por intermédio do PARECER/PGFN/CAT/Nº 1.769, de 23 de maio de 2002,

ratificou o entendimento da SRF referente ao assunto, inclusive quanto à manutenção da proibição das isenções para as receitas de vendas efetuadas a empresas estabelecidas nas localidades e estabelecimentos listados nos incisos I, II e III do § 2º do art. 14 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, mesmo que as receitas de vendas se enquadrem nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX do art. 14, da citada Medida Provisória. Neste particular, a PGFN diz que é sabido que as pessoas jurídicas situadas nas áreas mencionadas, tradicionalmente, vêm sendo contempladas com toda a sorte de benefícios de natureza fiscal, há algumas décadas, o que faz crer ter sido a vontade do legislador deixá-las de fora de mais esse benefício fiscal.

CONCLUSÃO 18. *Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo à recorrente que 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, e considerada a medida liminar deferida pelo STF, na ADIn nº 2.348-9, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000, suspendendo ex nunc a eficácia da expressão “**na Zona Franca de Manaus**” do inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, **aplica-se, exclusivamente, para as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo 14, ou seja:***

*a) **receitas 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;*

*b) **receitas 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;*

*c) **receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei no 1.248, de 1972, destinada ao fim específico de exportação; e d) receitas de vendas efetuadas com fim específico de exportação para o exterior, às empresas comerciais exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. (realcei)***

18.1. 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, até a Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000.

19. Somente a partir de 18 de dezembro de 2000, estão isentas do PIS/Pasep, as receitas de vendas relacionadas nas alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do item 18, tendo em vista a medida liminar concedida pelo STF, na ADI no 2.348-9, publicada no Diário da

Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000, e edição da Medida Provisória no 2.037-25, de 2000, e reedições, atual Medida Provisória n o 2.158-35, de 2001.

20. Ressalvadas as hipóteses previstas nos itens 18 e 19, sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem o benefício da isenção, todas as demais receitas de vendas efetuadas às pessoas jurídicas, mesmo que estabelecidas na Zona Franca de Manaus, independentemente de sua destinação ou finalidade. (destaques do original)

Pela leitura dessa Solução de Divergência, conclui-se que, a partir de 18/12/2000, as receitas de vendas à Zona Franca de Manaus estão isentas da exigência do PIS e da Cofins, mas apenas em relação às receitas discriminadas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Como nos autos não há evidências de que as receitas lançadas correspondem àquelas citadas no ato, forçoso reconhecer que a pretensão da impugnante não pode prosperar, (...)

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza