



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

Processo nº 10925.001246/2004-62
Recurso nº 253.863 Voluntário
Acórdão nº **3803-00.424 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 18 de maio de 2010
Matéria PIS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente IRMÃOS RIPKE LTDA.
Recorrida DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Exercícios: 2002, 2003, 2004

VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A Lei nº 10.996/2004, promulgada na constância da liminar na ADI nº 2.348/AM, confirma a existência de relação jurídica submetendo à incidência destas contribuições as vendas para pessoas jurídicas situadas na Zona Franca de Manaus, pelo que não pode ser desconsiderada no juízo de controle de legalidade que o CARF realiza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Carlos Henrique Martins de Lima (Relator). Designado o Conselheiro Belchior Melo de Sousa para a redação do voto vencedor.

Alexandre Kern - Presidente

Belchior Melo de Sousa – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre Kern, Belchior Melo de Sousa, Hércio Lafetá Reis, Daniel Maurício Fedato e Carlos Henrique Martins de Lima.

Relatório

O presente processo versa sobre auto de infração (fl. 07/14) do PIS, relativo aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, no valor de R\$ 6.050,13, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl.08/09 e Relatório de Atividade Fiscal (fl. 15/16) a autuação decorreu de:

FALTA/INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DA COFINS

Durante a realização das verificações obrigatórias, foi constatado o recolhimento a menor da contribuição, a partir do confronto entre as bases de cálculo apresentadas pelo contribuinte nas planilhas de fl. 25/28, com os valores efetivamente pagos ou declarados em DCTF.

Verificou-se que a empresa excluía da base de cálculo da contribuição valores a título de vendas para a zona franca de Manaus, sendo que tais valores foram glosados por não corresponder a receita isenta de vendas para o exterior, conforme o art. 14 da MP 2.158/2001.

Inconformada com o lançamento do qual foi cientificada em 30/06/2004 (fl. 07), a interessada apresentou em 29/07/2004 a impugnação de fl. 244 a 247, na qual alega, em síntese, que:

- O procedimento foi realizado tendo por fundamento o MPF nº 09.2.03.00-2003-00467-1 (doc.3), onde é autorizado o início das atividades fiscais em relação ao IRPJ, relativo ao período de 01/2000 e 12/2001. No referido Mandado, não há autorização para serem levantados valores de PIS, sendo um vício insanável.
- O fato de que, juntamente como o auto, a impugnante fora cientificada do mandado complementar (doc.4), não resolve o vício de procedimento, tal como dispõe o § 2º, do art. 2º do Decreto 3.724/2001. No caso, a fiscalização iniciou seus trabalhos 10 meses antes do MPF complementar ser emitido.
- No mérito, a isenção de PIS em relação as receitas de vendas estabelecidos na Zona Franca de Manaus é determinada pelo art.14 da MP 2.037-25/2000,
- Pela nova redação do inciso I, do § 2º do art.14, na MP 2113-26/2000, a menção a Zona Franca de Manaus fora retirada das hipóteses de inaplicabilidade das isenções trazidas nos incisos I a X, o que evidencia a isenção de PIS em relação a estas receitas.

Processo nº 10925.001246/2004-62
Acórdão n.º **3803-00.424**

S3-TE03
Fl. 310

Voto Vencido

Processo nº 10925.001246/2004-62
Acórdão n.º **3803-00.424**

S3-TE03
Fl. 311

Voto Vencedor

Conselheiro Belchior Melo de Sousa- Redator designado

De início importa rever a evolução, no tempo, dos dispositivos legais e regulamentares em relação à matéria de isenção/exclusão da base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita bruta.

Partindo-se do Regulamento do extinto Finsocial, aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986, a matéria foi tratada em seu art. 32, inciso V. Esta disciplina antecede à promulgação da Carta da República de 1988 e consequente recepção do art. 4º do DL 288/67, pelo art. 40 dos ADCTs:

*Art. 32. As empresas, cuja contribuição para o Finsocial seja calculada sobre a receita bruta, **excluirão da base de cálculo** os seguintes valores:*

(...)

V. receitas decorrentes da exportação de mercadorias e serviços, assim entendidas:

(...)

b) vendas de mercadorias e serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

(...)

d) 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;

e) vendas realizadas a empresas exclusivamente exportadoras registradas na Carteira de Comércio Exterior (Cacex) do Banco do Brasil S.A.;

(...)

Parágrafo único. A exclusão de que trata o item V deste artigo não alcança as vendas efetuadas por empresas comerciais ou industriais à Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental. [Grifei]

Note-se que o conteúdo do parágrafo único vincula-se ao inciso V, como a reconhecer a correspondência das vendas para a Zona Franca de Manaus com a operação de exportação. Malgrado isso, o parágrafo encarta o comando negativo de direito de excluir da base de cálculo do Finsocial as receitas para a ZFM.

A contribuição para o PIS/Pasep, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 1970, somente veio a tratar de exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da contribuição quando da edição da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, em seu artigo 5º, após a entrada em vigor da CF/88, 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 mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta. [Grifei]

Essa redação prevaleceu até a edição da Medida Provisória nº 622, de 22 de setembro de 1994, posteriormente convertida na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, que deixou expressa a vedação de exclusão das receitas de vendas para as empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental e em Área de Livre Comércio da base de cálculo das contribuições. Veja-se:

Art. 1º O art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, acrescido dos §§ 1º e 2º, passa a vigorar com a seguinte redação:

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 nº 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. [Grifei]

§ 1º Serão consideradas exportadas, para efeito 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:

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio; (...).
[Grifei]

A Medida Provisória nº 1.212, de 29 de dezembro de 1995, cuja reedição final foi convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, dispôs sobre o PIS/Pasep, e, ao ampliar o leque das receitas excludíveis da base de incidência, no *caput* do artigo 4º, determina a observância das disposições da Lei nº 9.004/95, mantendo, portanto, inalterada a vedação de exclusão das receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental e a Área de Livre Comércio da base de cálculo da contribuição:

*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:*

II 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.
[Grifei].

Relativamente à Cofins, com respeito às receitas de exportação, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, com redação dada pela Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996, deixa claro que as vendas de mercadorias e serviços exportados **são as destinadas para o exterior**:

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.* [Grifei]

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, ainda que repetindo o pleonástico “*para o exterior*”, cuidou de afirmar que a exclusão da base de cálculo não alcançava as vendas para a ZFM:

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:

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

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

c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do 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. [Grifei]

Posteriormente, edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, tratou inteiramente da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e não fez referência alguma à exclusão da receita bruta de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas.

A Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em seu art. 14, caput, e §§ 1º e 2º, adiante transcrito, redefiniu as regras de desoneração, nas hipóteses especificadas, e revogou todos os dispositivos legais relativos às isenções e às exclusões da receita bruta, para fins de determinação de base de

cálculo, a partir de 30 de junho de 1999¹, que já não contemplavam isenção para a Zona Franca de Manaus. Em sua redação afastou da isenção as vendas para a ZFM, como o fizeram, antes, o Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986, a Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, o Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993 e a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. E dispôs:

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;
[Grifei]

Esta redação foi mantida até a edição da MP 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, ocasião em que foi impetrada a ADI nº 2.348-9/AM, que resultou na concessão de medida liminar, em 18 de dezembro de 2000, suspendendo a expressão *na Zona Franca de Manaus* contida no inciso I, do § 2º, do artigo 14, da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000, com eficácia *ex nunc*.

Em observância à liminar concedida pelo STF, entendo, na edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 22 de dezembro de 2000, foi suprimida a expressão *na Zona Franca de Manaus* do art. 14, § 2º, I. Contudo, esse ajuste não implica que após deixar de existir o parágrafo (a partir de 22 de dezembro de 2000) tenha passado a existir a isenção pretendida. Para que isenção haja é preciso que o ato legal a explicita, a teor do art. 111, II, do CTN, não sendo bastante o enunciado prescritivo do art. 4º do Decreto-Lei 288/67, como já o afirmei.

Em razão da adequação da Medida Provisória nº 2.037-24 à liminar já na reedição seguinte, a falta de aditamento à inicial, pelo impetrante, resultou na perda de objeto da ADI, ficando prejudicada a liminar, conforme decisão datada de 2 de fevereiro de 2005:

*DECISÃO AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA.
REEDIÇÕES. AUSÊNCIA DE ADITAMENTO À INICIAL.
PRECEDENTE. PREJUÍZO (QUESTÃO DE ORDEM NA
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº
1.952/DF). 1. Conforme ressaltado pelo Procurador-Geral*

¹ Os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar no 70, de 30 de dezembro de 1991; o art. 7º da Lei Complementar no 70, de 1991, e a Lei Complementar no 85, de 15 de fevereiro de 1996; o art. 5º da Lei no 7.714, de 29 de dezembro de 1988, e a Lei no 9.004, de 16 de março de 1995

da República na peça de folha 545 a 547, a medida provisória atacada mediante esta ação direta de inconstitucionalidade foi objeto de reedições sucessivas, não havendo ocorrido aditamento à inicial. 2. Nos termos do precedente revelado na apreciação da Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.952/DF, relatada pelo ministro Moreira Alves, com decisão publicada no Diário da Justiça de 9 de agosto de 2002, declaro o prejuízo do pedido por perda de objeto, ficando prejudicada a medida liminar deferida. 3. Publique-se. Brasília, 2 de fevereiro de 2005. Ministro MARCO AURÉLIO Relator. (fonte: www.stf.gov.br).

A evolução desta matéria como descrita acima, permite concluir que os Poderes Legislativo e Executivo ao tratarem-na, na esfera de suas competências, não tiveram em consideração o art. 40 da ADCT na preservação da equivalência entre as vendas para a Zona Franca de Manaus e a exportação de mercadorias e serviços para o exterior.

Não se pode dizer que é de todo desprezível o entendimento segundo o qual a retirada da expressão Zona Franca de Manaus do texto que a excluía da isenção dada às exportações passou a permitir a equiparação prevista no art. 4º do DL nº 288/67. É como se dissesse: a exclusão do que estava excluído é inclusão. Vertendo-o na linguagem da norma: venda para a Zona Franca de Manaus deve ser considerada como exportação, para os efeitos fiscais; exportação é isenta, exclusive para a Zona Franca de Manaus; retirada a exclusão, Zona Franca de Manaus beneficia-se da isenção.

O silogismo é válido. Todavia, esse entendimento enfrenta o histórico legal de não equiparação das vendas para a ZFM a exportação pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo. Mesmo na vigência da liminar na ADI 2.348-9/AM, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 202, 23 de julho de 2004, convertida na Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004², que reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, por pessoa jurídica estabelecida fora dela. Tal ato, assim como a sua conversão em lei, foram promulgados antes, até, da decisão que declarou prejudicado o pedido, esta, em 2 de fevereiro de 2005.

Conquanto esta norma tenha efeito prospectivo, o texto do art. 2º contém uma norma implícita, da qual deflui uma conclusão inafastável, qual seja, uma redução de alíquota somente pode acontecer, por óbvio, no bojo da existência de relação jurídica tributária anteriormente estabelecida. Portanto, no caso, a norma está a informar que gravitava sobre as vendas para pessoas jurídicas localizadas na Zona Franca de Manaus a incidência tributária da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a submeter essas operações às alíquotas normais respectivas originalmente fixadas e que, então, passavam a ser reduzidas a zero.

Uma vez mais, reforçando o histórico de incidência das aludidas contribuições sobre as operações em foco, a lei 10.996/2004, evidencia que na discussão e votação da Medida Provisória nº 202/2004 não levou em conta o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.

² Art. 2º. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça tem reiteradamente decidido pela isenção das receitas de vendas de produtos e serviços para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, mesmo após a perda de objeto da liminar na ADI nº 2.348-9/AM, alinhando-se declaradamente ao entendimento do Supremo Tribunal Federal ali expresso. Anote-se, porém, que as decisões não foram proferidas sob a sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, do que não resulta a vinculação deste CARF àqueles julgados.

Ademais, entendo que não se deve perder de vista que, sendo o papel desta Corte exercer o controle de legalidade dos atos administrativos, o conteúdo implícito da norma contida na Lei nº 10.996/2004 não pode ser desconsiderado, sob pena de se afastar a aplicação da norma de incidência tributária vigente, a Lei nº 9.718/98, uma vez que aquela norma não reconhece a existência da isenção das vendas para a ZFM, à base do art. 14 da MP nº 2.158/2001.

Adotar esse entendimento não é mero resultado de deixar de aplicar o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, como aduz a Recorrente; implica, sim, aplicar a norma de incidência das contribuições, autorizada e validada, concretamente, pela Lei nº 10.996/2004, esta, sim, deixou de considerar válida, para os efeitos fiscais de que aqui se trata, a equivalência das vendas para a ZFM a exportação.

Por fim, adite-se: ainda que se superasse todas as razões de direito acima expendidas, a Recorrente deixou de acostar aos autos as bases sobre que efetuara pagamento a maior e documentos idôneos que o comprovassem, circunstância já referida pela decisão recorrida.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 24 de setembro de 2013

Belchior Melo de Sousa



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por LEVI ANTONIO DA SILVA em 30/12/2013 08:45:00.

Documento autenticado digitalmente por LEVI ANTONIO DA SILVA em 30/12/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 31/03/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP31.0320.15425.W0C4

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

62485F012757C5098F15310B51C3667A1F20A367