



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

**Processo n°** 10980.002588/2004-35  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-002.924 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2016  
**Matéria** Restituição - COFINS  
**Recorrente** Isdralit Indústria e Comércio Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/1994 a 31/08/2003

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRAZO PARA REQUERIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 4º, SEGUNDA PARTE, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. INTERPRETAÇÃO DITADA PELO ARTIGO 3º DA REFERIDA NORMA. APLICAÇÃO UNICAMENTE A PROCESSOS FORMALIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. HIPÓTESE NÃO MATERIALIZADA NOS AUTOS. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Com a declaração da inconstitucionalidade do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005, a aplicação da interpretação ditada pelo artigo 3º da referida norma (prazo de 5 anos para se pleitear a restituição) passou a ser considerada válida, unicamente, para os processos formalizados após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Súmula CARF nº 91.

Realidade em que o sujeito passivo, em 22/04/2004, formalizou pedido de restituição de COFINS paga a maior no período de 01/10/1994 a 31/08/2003. Assim, na data em que o pleito foi formalizado ainda não vigorava a interpretação de que trata o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05, segundo a qual, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre “*no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150*” do CTN.

Prescrição que não restou caracteriza, uma vez que as compensações a que se reporta a interessada se deu dentro do prazo de 10 anos admitido pela tese dos 5 + 5 anos pavimentada pelo STJ (5 anos para a homologação tácita do lançamento - artigo 150, § 4º, do CTN -, mais 5 anos para se pleitear a restituição - artigo 168, I, c/c 156, VII, do CTN).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/1994 a 31/08/2003

PIS/PASEP E COFINS. RECEITAS DE VENDAS REALIZADAS PARA EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. PERÍODO DE INCIDÊNCIA. FATOS GERADORES OCORRIDOS ENTRE 1º/02/1999 e 21/12/2000.

As receitas decorrentes de vendas realizadas para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus deverão sofrer incidência do PIS e da COFINS, exclusivamente, em relação aos fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 (artigo 14, § 2º, inciso I, da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999) e 21 de dezembro de 2000 (dia imediatamente anterior à publicação da reedição da Medida Provisória 2.037-24 com a supressão do termo “Zona Franca de Manaus” de seu artigo 14, § 2º, inciso I - Medida Provisória 2.037-25, de 21/12/2000, publicada no DOU de 22/12/2000).

Recurso ao qual se dá parcial provimento em vista da data do fato gerador objeto da lide.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Luiz Augusto do Couto Chagas, que entenderam pela impossibilidade de isenção da COFINS em relação à receita de vendas para a Zona Franca de Manaus, razão pela qual negavam provimento ao recurso.

Declarará voto o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Paulo Roberto Duarte Moreira, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 4ª Turma da DRJ Florianópolis (e-fls. 56/63), a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra despacho decisório que reconheceu apenas em parte pleiteado direito creditório relativo a suposto pagamento a maior

de COFINS em razão da inclusão indevida, na base de cálculo da contribuição, de receitas oriundas de vendas realizadas à Zona Franca de Manaus.

Reproduzo, abaixo, o relatório objeto da decisão recorrida:

*Trata-se de Pedido de Restituição de crédito de Cofins, efetivado em 22/04/2004, no valor corrigido pelo contribuinte de R\$ 785.851,29 (fl. 03), correspondente ao período de outubro de 1994 a agosto de 2003 (fl. 03/05).*

#### **Do despacho decisório**

*Com fundamento no inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional combinado com o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, a autoridade fiscal não reconheceu direito de crédito em relação aos pagamentos ocorridos antes de 22/04/1999, por terem sido atingidos pela decadência.*

*No mérito, não reconheceu o crédito em relação as receitas oriundas de vendas realizadas à Zona Franca de Manaus – ZFM, sob a alegação de que a legislação da Cofins não concedeu a isenção da referida contribuição para as vendas à ZFM e tampouco as equiparou à exportação.*

#### **Da manifestação de inconformidade**

*A recorrente, inicialmente, defende o prazo de dez anos para pleitear a restituição dos valores recolhidos indevidamente, alegando que extinto o crédito tributário com a homologação tácita pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados do pagamento, inicia-se a contagem do prazo de 5 (cinco) anos para pleitear a restituição do tributo recolhido indevidamente, aplicando-se ao presente caso o disposto no art. 150, § 4º e 168, I, do Código Tributário Nacional.*

*Já em defesa do direito ao crédito, alega, em síntese que as receitas decorrentes de vendas à ZFM gozam das mesmas prerrogativas fiscais concernentes às receitas de exportações e não podem ser atingidas pela incidência da Cofins, em virtude da equiparação imposta pelo Decreto-lei nº 288/1967, que foi erguida ao patamar constitucional pelo art. 40 do Ato das Disposições Transitórias, e considerando-se que passaram a gozar, inclusive, de imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, inciso I da CF, fruto da Emenda Constitucional nº 33, de 2001. Por fim, alega que também não é em virtude do previsto pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 2037-23/2000 que existe a incidência das contribuições para o PIS e da Cofins sobre as operações de venda efetuadas para empresas da ZFM, haja vista o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.348-9, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000, ter suspenso a eficácia do aludido dispositivo.*

*Conclui que, seja pela legislação pertinente, seja pelo posicionamento do Poder Judiciário quanto ao tema, as receitas decorrentes de vendas destinadas à ZFM não devem compor a base de cálculo da Cofins.*

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento, que indeferiu o pleito em acórdão assim ementado:

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999*

#### **REPETIÇÃO DO INDEBITO, DECADÊNCIA**

*O direito do contribuinte de pleitear a restituição de indébito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário respectivo.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Ano-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003*

*COFINS. RECEITAS. ZONA FRANCA DE MANAUS. INCIDÊNCIA.*

*Ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, sujeitam-se à incidência da Cofins, sem o benefício da isenção, todas as demais receitas decorrentes de vendas efetuadas a pessoas jurídicas estabelecidas na ZFM, independentemente de sua destinação ou finalidade.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada da referida decisão em 23/07/2014 (AR às e-fls. 65), a interessada, em 12/08/2014 (v. e-fls. 67), apresentou o recurso voluntário de fls. 67/75, onde reitera os argumentos já apresentados na primeira instância concernentes à não caracterização da decadência e à legitimidade do direito creditório reclamado, requerendo, ao final, seja dado provimento ao recurso, com o consequente deferimento do pedido de restituição.

**É o relatório.**

## **Voto**

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

O recurso é tempestivo e há que ser reconhecido por preencher os demais requisitos formais e materiais de admissibilidade.

### **Da contagem do prazo prescricional**

Com relação à contagem do prazo para se requerer a repetição do indébito, o Supremo Tribunal Federal, na sessão plenária de 04/08/2011, que julgou o Recurso Extraordinário nº 566.621/RS – o qual substituiu o RE nº 561.908 como paradigma na repercussão geral –, assentou ser inconstitucional o artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005, considerando válida a aplicação da interpretação ditada pelo artigo 3º da referida norma (prazo de 5 anos para se pleitear a restituição) **tão-somente para os processos formalizados após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.**

Referido acórdão foi assim ementado:

**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 no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.*

*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.*

**Assim, segundo o acórdão do STF, o “novo prazo de 5 anos” deverá ser adotado unicamente para os processos formalizados depois de 9 de junho de 2005. No caso presente, todavia, o pleito foi formalizado em momento anterior, especificamente em 22/04/2004.**

Essa questão já está sumulada pelo CARF, cuja Súmula nº 91 dispõe o seguinte:

*Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.*

Logo, no caso presente, não poderá ser adotado "o novo prazo de 5 anos", já que, a teor da decisão do Supremo Tribunal Federal, deverá prevalecer 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 – tese dos 5 + 5 anos (5 anos para a homologação tácita do lançamento – artigo 150, § 4º, do CTN –, mais 5 anos para se pleitear a restituição – artigo 168, I, c/c 156, VII, do CTN).

Portanto, como o pedido do sujeito passivo se refere a aduzidas quantias pagas a maior, a título da COFINS, no período de outubro de 1994 a agosto de 2003, tem-se que, à época em que o pleito foi formalizado – 22/04/2004, ainda subsistia o direito de o interessado pleitear o crédito reclamado.

### **Da parcial incidência da COFINS sobre as receitas de vendas à Zona Franca de Manaus - ZFM**

A lide diz respeito à incidência ou não da COFINS sobre a receita de vendas realizadas nos meses de outubro de 1994 a agosto de 2003 para empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

A questão da incidência do PIS e da COFINS sobre receitas decorrentes de vendas à ZFM já foi analisada pela então II Turma Especial da Terceira Seção deste CARF quando do julgamento do processo nº 10920.000462/2003-50 (acórdão nº 3802-00.312, de 08/12/2010), de onde reproduzo excertos do voto vencedor do Conselheiro Regis Xavier Holanda, abaixo transcrito:

[...]

*A Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999 e posteriores reedições até a Medida Provisória nº 2.037-24, de 23/11/2000 trazia as seguintes disposições de interesse:*

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

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

**II - 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 Registro Especial Brasileiro - 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;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

**§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.**

**§ 2º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:**

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

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992. (Negritos apostos)

*Referida Medida Provisória foi então reeditada sob o nº 2.037-25, de 21/12/2000 (DOU de 22/12/2000) – atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 – apresentando modificação no texto normativo consistente na supressão das receitas de vendas efetuadas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus do rol de hipóteses de exclusão das isenções conferidas. Vejamos:*

§ 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;**

[...]

*Dessa forma, tenho como claro que o legislador, ao realizar a referida supressão da referência à Zona Franca de Manaus no texto normativo, conferiu sim, às vendas efetuadas a empresas estabelecidas nesta específica região marcada por incentivos fiscais especiais, a isenção tratada no caput e §1º do citado art. 14.*

*Adequou-se, então, a presente legislação à disciplina traçada pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, in verbis:*

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

*Ademais, é mister ainda destacar que no íterim entre as Medidas Provisórias nº 2.037-24, de 23/11/2000 e nº 2.037-25, de 21/12/2000 (DOU de 22/12/2000), sobreveio, em 07/12/2000, decisão liminar unânime do*

*pleno do Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADIN nº 2.348-9, deferindo medida cautelar com eficácia ex nunc para suspender a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus” constante do artigo 14, § 2º, I da Medida Provisória nº 2.037-24.*

*Portanto, dada a cronologia em que os fatos aconteceram, parece-me também claro que o legislador teve ainda por intenção adequar o texto normativo à decisão do STF então vigente, só alterada em 10/02/2005 mediante decisão que declarou prejudicado o pedido por perda de objeto diante da ausência de aditamento à inicial por conta das sucessivas reedições da Medida Provisória atacada.*

*Alfim, tendo em vista que a Medida Provisória nº 2.037-25 suprimiu a hipótese de afastamento da isenção em relação às receitas de vendas para a ZFM, entendo que essa modificação (supressão de hipótese de afastamento da isenção) conjugada com o art. 4º do DL 288/67, implica a aplicação do art. 14, II (exportação de mercadorias para o exterior) para essas operações.*

*Em sentido semelhante já decidiram os então Conselhos de Contribuintes: Acórdãos 202-16587, de 19/10/2005; 201-79407, de 29/06/2006 e 202-18132, de 20/06/2007.*

[...]

*No mais, voto ainda para, a partir de 22 de dezembro de 2000 – data de publicação da MP nº 2.037-25 (atual MP no 2.158-35, de 2001), considerar isentas da contribuição para o PIS, as vendas efetuadas a empresa situada na Zona Franca de Manaus.*

De fato, a real intenção que motivou a supressão da expressão “na Zona Franca de Manaus” do inciso I, do § 2º, do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, foi a de, efetivamente, excluir da incidência do PIS e da COFINS as vendas realizadas para empresas sediadas na referida área de livre comércio.

Aliás, considerando que o legislador não emprega expressões inúteis, o fato de a redação original da Medida Provisória nº 2.037 contemplar os termos “Zona Franca de Manaus” e “área de livre comércio” revela que o poder legiferante, na ocasião, para fins de tutela pela referida legislação, entendera como distintas as regiões comerciais em tela. Assim, posteriormente, a supressão da expressão “Zona Franca de Manaus” do dispositivo que excluía referida área do âmbito de isenção do PIS e da COFINS demonstra que o legislador, com tal conduta, buscou realmente isentar das contribuições em evidência as vendas realizadas para a referida região.

Portanto, não resta dúvida de que deverão ser consideradas como **isentas do PIS e da COFINS** as vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus a **partir da publicação da Medida Provisória nº 2.037-25, ou seja, em 22/12/2000.**

Ressalte-se, porém, que a exclusão da isenção do PIS e da COFINS sobre as receitas de vendas efetuadas à ZFM – e portanto, a incidência de tais contribuições sobre aludidas operações – já vigorava desde 1º/02/1999, nos termos do artigo 14, § 2º, inciso I, da Medida Provisória nº 1858-6, de 29/06/1999:

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

[...]

§ 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;*

*II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;*

*III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.*

(grifos nossos)

Essa sistemática, conforme ressaltado, prevaleceu até a edição da MP 2.037-24, que vigeu até 21/12/2000, já que em 22/12/2000 foi publicada a MP 2.037-25 que suprimiu o termo "Zona Franca de Manaus" do inciso I do § 2º do artigo 14.

Portanto, **entre 1º/02/1999 e 21/12/2000, a COFINS incidia sobre as vendas efetuadas à ZFM**, já que, legalmente (MP nº 1858-6, de 29/06/1999, e sucessivas reedições até a MP nº 2.037-24, que vigorou até 21/12/2000), constava do inciso I do § 2º do artigo 14 das normas em evidência que as isenções da contribuição "*não alcançavam as receitas de vendas efetuadas [...] a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus [...]*".

Diante disso, e considerando que o pleito abrange o período de **1º/10/1994 a 31/08/2003**, estão isentas da COFINS as vendas realizadas à Zona Franca de Manaus entre 1º/10/1994 e 31/01/1999, bem como aquelas realizadas a partir de 22/12/2000. Em outras palavras, é legítima a incidência da COFINS sobre as vendas realizadas à ZFM unicamente no período compreendido entre 1º/02/1999 e 21/12/2000.

Assim, **as receitas decorrentes das vendas para a Zona Franca de Manaus deverão sofrer incidência da COFINS, exclusivamente, em relação aos fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999** (artigo 14, § 2º, inciso I, da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999) e **21 de dezembro de 2000** (dia imediatamente anterior à publicação da reedição da referida Medida Provisória – na ocasião com o nº 2.037-24 – em que houve a supressão do termo “Zona Franca de Manaus” de seu artigo 14, § 2º, inciso I – MP 2.037-25, de 21/12/2000, publicada no DOU de 22/12/2000).

### **Da conclusão**

Com estas considerações, voto para **dar parcial provimento** ao recurso, **reconhecendo o direito creditório** sobre as receitas de vendas realizadas à Zona Franca de Manaus **entre 1º/10/1994 e 31/01/1999**, bem como sobre aquelas realizadas **a partir de 22/12/2000**.

Sala de Sessões, em 27 de abril de 2016.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

Com as devidas homenagens ao voto do conselheiro relator, ouso dele divergir somente em relação ao provimento relativo à isenção de vendas para Zona Franca de Manaus. Para tanto colaciono abaixo voto de minha autoria no processo administrativo nº 10920.002535/2002-67 que resultou no Acórdão nº 3301-002535, proferido em 27/01/2015, o qual debruçou-se sobre o mesmo tema:

(...)

O contribuinte solicita restituição de valores pagos de PIS e Cofins relativos ao período de fev/1999 a fev/2002. Estes valores teriam sido pagos a maior, segundo o contribuinte, pois seriam referentes a vendas de produtos para a Zona Franca de Manaus, cuja isenção fazia jus ante ao disposto no art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 e o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da Constituição Federal.

Não entendo que o contribuinte tenha razão. Vejamos o que dispõe o art. 4º do DL nº 288/67:

*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. (destaquei).*

Observa-se que o dispositivo legal estabeleceu uma equivalência entre vendas de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus e exportação para o estrangeiro. Deixou claro porém que esta regra valia para todos os efeitos fiscais em relação à legislação em vigor na data de sua publicação em 1967. Esta regra não poderia ser aplicada ao Pis, que foi criado pela Lei Complementar 7/70, e à Cofins que foi criada pela Lei Complementar nº 70/91. Ambas contribuições não existiam na data da edição do DL nº 288/67 e, portanto, por ele não poderiam ser reguladas.

Esta também é a dicção do disposto nos art. 177 do CTN, *in verbis*:

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

*I - às taxas e às contribuições de melhoria;*

*II - **aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão**. (destaquei).*

Já o art. 40 do ADCT da CF/88, nada inovou no assunto. Somente estendeu o prazo de duração de um benefício fiscal no qual já não continha as isenções do PIS e da Cofins.

*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.*

Portanto, não há como acatar que o art. 4º do Decreto Lei nº 288/67 permitia qualquer isenção/imunidade de PIS e da Cofins nas vendas de produtos para empresas situadas na Zona Franca de Manaus. Nesta linha de raciocínio, não procede a argumentação de imunidade na incidência destas contribuições nas operações de venda para a ZFM, pois elas não foram equiparadas a exportação como defende o contribuinte, para efeito destas contribuições, portanto inaplicável a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inc. I da CF. Resta analisar se a própria legislação destas contribuições permitia, no período solicitado, a exclusão destas receitas de sua base de cálculo. Sempre lembrando que se interpreta literalmente a lei que dispõe sobre outorga de isenção, nos termos do art. 111 do CTN.

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que trouxe diversas alterações relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, não fez qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas.

Em seguida, foi publicada a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, que em seu art. 14 dispõe sobre as regras de desoneração das contribuições em tela, nas hipóteses especificadas, tendo revogado expressamente todos os dispositivos legais relativos à exclusão de base de cálculo e isenção existentes até o dia 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:*

(...)

*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;***

(...) (destaquei)

Ressalte-se que esta Medida Provisória foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn nº 2.348-9 (DOU de 18/12/2000), que requereu a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à Zona Franca de Manaus. O Supremo Tribunal Federal – STF, nesta ação, deferiu medida cautelar suspendendo a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", disposta no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória Nº 2.037-24/00, com efeitos ex nunc. Posteriormente, em 02/02/2005, foi prolatada decisão julgando prejudicada a ADIn, sendo o processo arquivado sem apreciação do mérito.

Posteriormente à decisão liminar do STF na ADIn nº 2.348-9, foi editada a Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a qual suprimiu a expressão "na Zona Franca de Manaus" do inciso I do § 2º do art. 14, acima citado, que vinha constando em suas edições anteriores. Desta forma, as exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins, no período solicitado no presente processo, fev/99 a fev/2002, eram as previstas no art. 14 da MP 2.158/2001-35, abaixo transcrito:

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

*I – dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;*

*II – 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.*

*§ 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;*

*II – a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; (Revogado pela Lei nº 11.508, de 2007)*

*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.*

Da leitura do dispositivo legal não é possível localizar que havia previsão legal para exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, das receitas decorrentes de vendas de mercadorias para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus. Conforme muito bem destacado na decisão recorrida as únicas isenções que poderiam ser aplicadas seriam as referentes aos incisos IV, VI, VIII e IX do *caput* do art. 14, acima transcrito, porém não é o caso do presente processo.

Somente a partir da edição da Medida Provisória nº 202/2004, que foi convertida na Lei nº 10.996/2004, é que foi reduzida a zero as alíquotas de PIS e Cofins sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, nos termos do seu art. 2º, *in verbis*:

*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.*

Necessário concluir que caso estas receitas já eram isentas/imunes das referidas contribuições sociais, seria totalmente inócua a edição desta lei reduzindo a alíquota para zero. Até porque não se poderia estabelecer alíquota zero para uma operação que estaria fora do campo de incidência das contribuições por força de imunidade constitucional.

Quanto às alegadas inconstitucionalidades legislativas levantadas no recurso voluntário, cabe estabelecer que não é possível aos julgadores do CARF pronunciar a este respeito.

***Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.***

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal - Declaração de Voto