



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.002588/2004-35  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3301-013.473 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2023  
**Embargante** ISDRALIT INDUSTRIA E COMERCIO LTDA - GRUPO ISDRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

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

VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 153.

Não há incidência da Contribuição para a Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, pois a operação equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, a qual está isenta da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, em relação à omissão suscitada, para reconhecer que não há incidência da Cofins sobre as receitas decorrentes de vendas de mercadorias destinadas à ZFM compreendendo todo o período de apuração destes autos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laercio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado (a)), Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## **Relatório**

Os autos envolvem Embargos de Declaração opostos pela Contribuinte, sob o fundamento erro material e omissão, em face do Acórdão nº 3301-002.924, Sessão de

27/04/2016, de relatoria do ilustre Conselheiro Francisco José Barroso Rios, oriundo desta 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Por bem descrever os fatos, adoto, como parte de meu relatório, o relatório da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

### **Relatório**

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, § 4.º 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.

É relatório.

Apreciado o recurso inaugural, a 4ª Turma da DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, conseqüentemente, não reconheceu o direito creditório trazido a litígio, nos termos do voto integrante do Acórdão nº 07-34.986, datado de 11/06/2014, conforme ementa a seguir:

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

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

**REPETIÇÃO DO INDÉBITO. 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

Irresignada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em que apresentou os seguintes argumentos:

- 1- O direito de restituição abrange os valores cujos fatos geradores ocorreram nos 10 anos anteriores à formalização do pedido na esfera administrativa (até 22/04/1994);
- 2- As venda destinadas à Zona Franca de Manaus são operações equiparadas à exportação; e
- 3- Não incide a Cofins sobre operações de exportação.

Em julgamento, esta Turma, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso, por meio do Acórdão nº 3301-002.924, datado de 27/04/2016, reconhecendo o direito creditório sobre as receitas realizadas à Zona Franca de Manaus (ZFM) entre 1º/10/1994 e 31/01/1999, bem como sobre aquelas realizadas a partir de 22/12/2000, consoante ementa seguinte:

**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 1.8586, 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.

Diante dessa decisão, a Contribuinte interpôs Embargos de Declaração, em que sustenta erro material e omissão no julgado, evidenciado pelo fato de o acórdão embargado não levar a efeito do julgamento o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema.

Em exame de admissibilidade, a Presidente deste Colegiado concluiu pela admissão parcial dos Embargos de Declaração e encaminhou os autos para sorteio no âmbito desta Turma, uma vez que o Conselheiro-Relator original não mais a compõe, nos termos do Despacho datado de 07/07/2021, com base nos seguintes fundamentos:

Embargos de declaração opostos pelo contribuinte em face do acórdão n.º 3301-002.924, proferido em 27/04/2016, pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

#### **DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO**

O contribuinte tomou ciência do acórdão embargado em 09/06/21 (e-fl. 106), tendo protocolado os embargos de declaração em 14/06/21 (e-fl. 108), portanto, dentro do prazo de cinco dias previsto no artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

#### **DAS ALEGAÇÕES E DO CABIMENTO**

O embargante sustenta que o acórdão atacado padece de erro material e omissão por não levar em consideração o julgamento efetuado pelo STF na ADI 2348, em 07/12/2000, declarando inconstitucionais as medidas provisórias que suprimem benefícios fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus, a teor do disposto no artigo 40 do ADCT, sendo este entendimento vinculante nos termos do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Os embargos de declaração estão previstos no artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF - aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 e são cabíveis quando o acórdão contiver

obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma. Segundo Luiz Guilherme Marinoni<sup>1</sup>:

Obscuridade significa falta de clareza, no desenvolvimento das ideias que norteiam a fundamentação da decisão. Representa ela hipótese em que a concatenação do raciocínio, a fluidez das ideias, vem comprometida, ou porque exposta de maneira confusa ou porque lacônica, ou ainda porque a redação foi mal feita, com erros gramaticais, de sintaxe, concordância, etc. capazes de prejudicar a interpretação da motivação. A contradição, à semelhança do que ocorre com a obscuridade, também gera dúvida quanto ao raciocínio do magistrado. Mas essa falta de clareza não decorre da inadequada expressão da ideia, e sim da justaposição de fundamentos antagônicos, seja com outros fundamentos, seja com a conclusão, seja com o relatório (quando houver, no caso de sentença ou acórdão), seja ainda, no caso de julgamentos de tribunais, com a ementa da decisão. Representa incongruência lógica, entre os distintos elementos da decisão judicial, que impedem o hermenêuta de aprender adequadamente a fundamentação dada pelo juiz ou tribunal."

A decisão, por sua vez, tratou a questão da ADI 2.348-9 no seguinte excerto:

"Ademais, é mister ainda destacar que no ínterim entre as Medidas Provisórias no 2.03724, de 23/11/2000 e nº 2.03725, 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 2.3489, 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 2.03724."

Assim, o colegiado mencionou a decisão do STF, de 07/12/2000, com efeito *ex-nunc*. Contudo, no dispositivo do voto, as vendas foram consideradas isentas a partir de 22/12/2000, não restando claro a influência da decisão *ex-nunc* proferida pelo STF e mencionada no voto e que foi capítulo do recurso voluntário.

Tendo constado como fundamento do voto, é necessário esclarecer porque não foi considerada a data *ex-nunc* relativa à medida cautelar na ADI 2.348. Há, propriamente, uma contradição entre parte dos fundamentos e a conclusão do acórdão.

Em relação ao artigo 62, é necessário esclarecer que os membros do CARF estão obrigados a observar as decisões contidas no seu §2º, ou seja, "as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil", o que não é o caso.

Contudo, tendo constado dos fundamentos, é necessário o esclarecimento por parte do colegiado quanto à data do efeito *ex-nunc* da medida cautelar em 07/12/2000 em contraposição à data de 22/12/2000.

### CONCLUSÃO

Com base nas razões acima expostas, admito, parcialmente, os embargos de declaração opostos pelo contribuinte. Encaminho para novo sorteio no âmbito da turma em razão de o relator do acórdão embargado não mais pertencer aos quadros do CARF.

É o relatório.

---

<sup>1</sup> Marinoni, Luiz Guilherme. Manual do Processo de Conhecimento/Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart - 5º ed. rev. atual. e ampl. São Paulo,: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 556

Fl. 6 do Acórdão n.º 3301-013.473 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10980.002588/2004-35

## Voto

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

### I ADMISSIBILIDADE

Os Embargos de Declaração são tempestivos e devem ser conhecidos.

### II MÉRITO

Em síntese, a Embargante sustenta que o Acórdão n.º 3301-002.924, de 27/04/2016, padece de vício, evidenciado pelo fato de não levar a efeito do julgamento o entendimento consolidado pelo STF sobre o tema.

Pois bem.

De fato, no referido julgado, como bem frisado no Despacho de Admissibilidade dos Embargos, há apenas uma referência ao entendimento do STF sobre a questão da tributação de operações à ZFM, a saber;

[...]

Ademais, é mister ainda destacar que no ínterim entre as Medidas Provisórias no 2.03724, de 23/11/2000 e n.º 2.03725, 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 n.º 2.348, 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 n.º 2.037-24.

[...]

Não há, no mencionado julgado administrativo, demais análises, ponderações e desenvolvimento jurídico sobre os possíveis reflexos do entendimento do STF, nem dos demais órgãos do Poder Judiciário, no resultado da lide tratada pelo acórdão embargado.

Ora, se o entendimento do STF sobre a matéria foi ponto do Recurso Voluntário e se tal ponto restou omissis na apreciação do recurso, há que se fazer a necessária apreciação dessa alegação no presente momento processual, mas não restrita apenas à ADIN n.º 2.348/DF, mas com base no entendimento final do Poder Judiciário sobre o assunto, uma vez que tal entendimento, atualmente, apresenta-se vinculante neste Colegiado. Vejamos.

Por meio de decisão liminar proferida na ADIN n.º 2348/DF, o STF suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", constante do art. 14, §2º, I, da Medida Provisória n.º 2.037-24/2000.

A partir de então, a Jurisprudência consolidou-se no âmbito do Poder Judiciário no sentido de equiparação das receitas auferidas nas vendas para a ZFM às receitas de exportação para afastar a tributação pela Cofins. Nesse sentido, por exemplo, os REsp 874.887/AM e o REsp 691.708/AM.

Há de se destacar que o STF firmou, em sede de RE, o entendimento de que a controvérsia acerca da incidência do PIS/Cofins sobre a venda de mercadorias destinadas à ZFM se restringe ao âmbito infraconstitucional, enquanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e os Tribunais Regionais Federais (TRF) firmaram o entendimento de que, por força dos arts. 5º da Lei n.º 7.714, de 29/12/1988, 7º da Lei Complementar n.º 70, de 30/12/1991, e 14 da MP n.º 2158-35, de 24/08/2001, c/c art. 4º do DL n.º 288, 28/02/1967, não incide PIS/Cofins sobre a receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinada à pessoa jurídica

sediada na ZFM, por se tratar de operação equiparada a exportação (art. 4º do DL n.º 288, de 1967)<sup>23</sup>.

Com a Jurisprudência sendo pacificada pela não incidência das contribuições nas operações de vendas à ZFM, foi editado, pela PGFN, e aprovado, pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda, Henrique de Campos Meirelles, em 13/11/2017, o Parecer PGFN/CRJ n.º 1743, de 2016, com o especial propósito de possibilitar a vinculação administrativa à tese jurídica pacificada pelos Tribunais Superiores no tocante à não incidência de PIS/Cofins sobre a receita decorrente de venda de mercadorias destinadas à ZFM, com fulcro no art. 19, II e §§ 4º, 5º e 7º, da Lei n.º 10.522, de 19/07/2002.

Por conseguinte, foi publicado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional o Ato Declaratório PGFN n.º 4, de 16/11/2017, que dispensou a contestação, bem como a interposição de recursos, e permitiu a desistência dos recursos já interpostos sobre a matéria.

Portanto, a aprovação do Ato Declaratório da PGFN n.º 04, de 2017, pelo Ministro de Estado da Fazenda, vincula os membros das turmas julgadoras do CARF, por força do art. 62, §1º, II, “c”, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Ademais, tal matéria se encontra sumulada, o que, de igual modo, demanda a sua observância na apreciação do presente caso, por força do art. 45, VI, do Anexo II do RICARF. Eis a súmula:

**Súmula CARF n.º 153**

As receitas decorrentes das vendas de produtos efetuadas para estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus equiparam-se às receitas de exportação, não se sujeitando, portanto, à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

Acórdãos Precedentes:

9303-006.313, 9303-007.739, 9303-007.437, 3401-003.271 e 9303-007.880.

Dessa forma, devem ser acolhidos os Embargos da Contribuinte, com efeitos infringentes, para reconhecer que não há incidência da Cofins sobre as receitas decorrentes de vendas de mercadorias destinadas à ZFM compreendendo todo o período de apuração destes autos.

**III - CONCLUSÃO**

Diante do exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes em relação à omissão suscitada, para reconhecer que não há incidência da Cofins sobre as receitas decorrentes de vendas de mercadorias destinadas à ZFM compreendendo todo o período de apuração destes autos.

(documento assinado digitalmente)

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

<sup>2</sup> Nesse sentido, o Acórdão n.º 9303-011.244 - CSRF/3ª Turma, Sessão de 11/02/2021, Relatora Conselheira Érika Costa Camargos Autran.

<sup>3</sup> No mesmo sentido, também, o Parecer PGFN/CRJ n.º 1743, de 2016.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3301-013.473 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10980.002588/2004-35