



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

Processo nº 11065.914572/2009-86
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-004.395 – 3ª Turma Especial
Sessão de 25 de julho de 2013
Matéria PIS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente TOP VISION CALÇADOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). ISENÇÃO. INOCORRÊNCIA. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

A redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM) somente se deu a partir de 23 de julho de 2004. A alteração legal denota a inoccorrência de isenção anterior, pois operações até então isentas não poderiam se submeter à alíquota zero posteriormente definida em lei, dada a incompatibilidade de convivência desses institutos de direito tributário.

FRETES SOBRE VENDAS E ARMAZENAGEM.

As despesas com fretes e armazenagem nas operações de venda somente passaram a dar direito a creditamento na apuração das contribuições pelo regime da não cumulatividade após a edição da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros João Alfredo Eduão Ferreira (relator), Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues, que davam provimento parcial para excluir da base de cálculo as vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafetá Reis.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/08/2013 (assinado digitalmente) EIS, Assinado digitalmente em 09/08/2013 p

or JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2013 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, A

ssinado digitalmente em 08/08/2013 por HELCIO LAFETA REIS

Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

João Alfredo Eduão Ferreira – Relator.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Redator designado), Belchior Melo de Sousa, Jorge Victor Rodrigues, Juliano Eduardo Lirani e João Alfredo Eduão Ferreira (Relator).

Relatório

Trata-se de PER/DCOMP transmitido em 29/06/2006, que buscou compensar créditos alegadamente pagos a maior de PIS/Pasep de competência outubro de 2003, com débitos de IRPJ, período de apuração maio de 2006 no valor total original de R\$ 237,26.

Por meio de despacho decisório eletrônico, a DRF Novo Hamburgo/RS não homologou a compensação requerida, sob a alegação de que o pagamento indicado fora integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte.

Irresignado, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade alegando em síntese que:

1. *Em junho de 2006 o contribuinte efetuou uma revisão nos seus cálculos tributários, tendo apurado R\$ 16.226,95 de PIS a pagar, como já havia pago R\$ 16.394,71 identificou pagamento a maior de R\$ 167,76.*
2. *A situação apontada pela fiscalização decorre de um equívoco do responsável contábil, que não retificou as declarações fiscais (DCTF, DIPJ e DACON). Para corrigir essa situação o contribuinte elaborou DCTF retificadora entregue em 28/10/2009,*
3. *Observa-se, portanto, que ocorreu erro de fato, e, nesses casos legislação prevê a possibilidade de revisão, conclusão com fulcro no art. 149, do CTN.*
4. *Requer o reconhecimento do crédito apontado e a homologação da compensação transmitida. Ao final anexa Razão Contábil da conta "PIS Pago a Maior"; Razão Contábil da Conta "COFINS Pago a Maior"; Planilha de Apuração de créditos PIS / COFINS; DCTF 4o Trimestre 2003 Retificadora.*

A DRJ Porto Alegre/RS constatou que existiam elementos indicadores da plausibilidade do alegado erro de fato, e determinou a realização de diligência nos termos dos art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, para que se providenciasse análise envolvendo a demonstração e composição da base de cálculo dos créditos referentes ao período de apuração em questão.

No relatório de diligência, registrou-se que foi glosado o montante informado pelo interessado como "Despesas de armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de vendas", em razão do fato de que não havia previsão legal em 2003 para o desconto de despesas incorridas com fretes pagos ou creditados a outras pessoas jurídicas domiciliadas no país, pois isso somente se tornou possível a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Foi glosado também o montante informado como "Receitas Isentas, não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, com Suspensão ou Sujeitas à Alíquota Zero", sob o fundamento de que somente a partir de 26 de julho de 2004, as vendas, efetuadas por pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM, de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM poderiam ser desconsideradas na apuração da Contribuição devida.

Inconformado o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade contra o relatório da diligência realizada, argumentando resumidamente que:

1. *As despesas com fretes utilizadas pela manifestante na consecução de suas atividades sempre deram direito ao crédito, desde a instituição da não cumulatividade da contribuição, conforme previsto na Lei n.º 10.637/2002, em seu artigo 3º, bem como na IN RFB n.º 209/2002 e na Solução de Consulta n.º 210, emitida pela SRRF/80 RF/Disit, de 25/06/2009.*
2. *As vendas a Zona Franca de Manaus se comparam a exportações por força do Decreto Lei nº 288/77, corroborado pelo art. 40 do ADCT, da CF/88, combinado com o §2º do art. 149 da CF/88.*

A DRJ Porto Alegre/RS julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ementando como se segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

FRETES SOBRE VENDAS E ARMAZENAGEM.

Os fretes sobre vendas e armazenagem só geraram créditos para a apuração da contribuição sob o regime não cumulativo a partir da edição da Lei nº 10.833/2003, no caso do ônus ser suportado pelo vendedor.

ZONA FRANCA DE MANAUS. IMUNIDADE. ISENÇÃO.

Não há imunidade ou isenção do PIS para as receitas decorrentes de vendas a empresas situadas na Zona Franca de Manaus (ZFM), posto que só a partir da publicação da Lei n.º 10.996, de 2004, passou a existir norma prescrevendo alíquota zero do PIS para vendas, realizadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, destinadas ao consumo ou à industrialização na referida Zona.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/08/2013 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 09/08/2013 p

or JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2013 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, A
ssinado digitalmente em 08/08/2013 por HELCIO LAFETA REIS

Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Direito Creditório Não Reconhecido

O sujeito passivo protocolizou Recurso Voluntário contra o acórdão que negou seu direito creditório. Aduz os mesmos argumentos e pedidos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Das despesas com frete e armazenagem.

O direito ao creditamento do PIS sobre estas despesas só foi reconhecido a partir de 01/02/2004, nos termos dispostos no Art. 15 da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime da não cumulatividade para a COFINS. Passemos à leitura do dispositivo:

Art. 15 . Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

O art. 3º, inc. IX, da mesma lei, faz referência às despesas com fretes e armazenagem, *verbis*:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (...)”

O art. 93, inciso I, da lei referida, discorre acerca da vigência da alteração trazida pela art. 15, *verbis*:

“Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004; (...)”

O presente se refere a discussão de alegado crédito de PIS – não cumulativo relativo ao período de 01/10/2003 a 31/10/2003, portanto, não está albergado pela vigência da Lei nº 11.051, de 2004, que alterou o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

O dispositivo invocado, Lei n. 10.637/2002, art. 3º, inciso II, trata de serviços utilizados como insumos, ou que fazem parte do processo produtivo, que não é o caso de armazenagem de mercadoria e fretes nas operações de vendas.

Entendemos que no presente caso, o contribuinte não possui direito de creditamento em relação ao PIS/Pasep pago sobre despesas com frete e armazenagem.

Das vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus.

Referente à incidência do PIS sobre as vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, passemos a análise da legislação pertinente.

No tocante especificamente a Zona Franca de Manaus O art. 4º do Decreto Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 prescreve uma “equiparação” entre as exportações e as remessas de mercadorias nacionais para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, para efeitos fiscais e nos termos da legislação em vigor, 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.”

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, nos termos do artigo abaixo transcrito:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.(...)”

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

No Ato das Disposições Constitucionais Transitórias em seu art. 40 está previsto a manutenção dos incentivos fiscais pelo prazo de vinte e cinco anos, albergando as vendas realizadas pela contribuinte:

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.

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 202, publicada em 26 de julho de 2004, convertida na Lei nº 10.996, de 2004, cujo art. 2º reduziu a zero as alíquotas de

PIS e da Cofins 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, 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.”

Conclusão

A não incidência do PIS encontra respaldo na combinação das regras constantes do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, do art. 40 do ADCT e do art. 149, § 2º, da Constituição Federal.

Entendemos que o fato da legislação específica do PIS não trazer nada acerca da não incidência requerida não muda o disposto no Decreto Lei nº 288/67. Os dispositivos legais vigentes, acima transcritos, nos leva à conclusão de que as vendas a empresas sediadas na ZFM são equiparadas a exportação, e como tal gozam de isenção do PIS.

Para tanto, recorro ao voto proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki no Recurso Especial nº 1.084.380RS, assim ementado

“(…)4. Nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ADCT, da Constituição de 1988, a Zona Franca de Manaus ficou mantida "com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, por vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição". Ora, entre as "características" que tipificam a Zona Franca destacase esta de que trata o art. 4º do Decreto lei 288/67, segundo o qual "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". Portanto, durante o período previsto no art. 40 do ADCT e enquanto não alterado ou revogado o art. 4º do DL 288/67, há de se considerar que, conceitualmente, as exportações para a Zona Franca de Manaus são, para efeitos fiscais, exportações para o exterior. Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes: RESP. 223.405, 1ª T. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 01.09.2003 e RESP. 653.721/RS, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 26.10.2004) “ Grifamos

Pelo exposto voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso no sentido de negar o direito aos créditos de frete e armazenagem de mercadoria e reconhecer o direito aos créditos relativos às vendas para a zona franca de Manaus.

É como voto.

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Hécio Lafetá Reis – Redator designado

O presente voto vencedor se restringe à matéria relativa às vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus (ZFM), acompanhando-se o voto do relator na parte relativa às despesas com frete e armazenagem nas operações de venda.

De início, registre-se que, não obstante o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 ter equiparado a venda de mercadorias para a Zona Franca de Manaus (ZFM) a uma exportação para o estrangeiro, deve ser ressalvado que tal determinação se aplicava aos fatos tributários disciplinados pela legislação então vigente, não estendendo seus efeitos às normas supervenientes de regência da matéria.

A Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabelece, em seu art. 14, que a isenção da Cofins e da Contribuição para o PIS se aplica às hipóteses elencadas em seus incisos I a IX, não havendo referência expressa ou literal à Zona Franca de Manaus, fato esse que, por si só, já afastaria a isenção pleiteada.

Portanto, seriam aplicáveis ao presente caso somente as hipóteses de isenção dos incisos IV, VI, VIII e IX, a seguir discriminadas:

a) receitas do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo a 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.

No período de 1º de fevereiro de 1999 a 17 de dezembro de 2000 – período esse que não alcança o presente processo –, vigia a redação original do inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999 – dicção essa que constou do dispositivo até a edição da Medida Provisória nº 2.037-24/2000 –, que, expressamente, excluía as receitas de vendas à Zona Franca de Manaus da previsão legal isentiva.

A medida liminar que foi deferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI nº 2.348-9/2000 suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus" que

constava do inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24/2000, mas apenas com efeitos *ex nunc*, não alcançando, portanto o período identificado no parágrafo anterior.

Não obstante tal decisão do STF, remanesceu no dispositivo legal (inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24/2000) o afastamento da isenção em relação às vendas realizadas para “empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em **área de livre comércio**” (grifei).

Considerando que, de acordo com o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio, tem-se que a isenção sob comento permaneceu afastada nos casos da espécie.

Além disso, em 23 de julho de 2004, a Medida Provisória nº 202, convertida, em 9 de novembro de 2004, na Lei nº 10.996, inovou em relação a essa matéria nos seguintes termos:

Art. 2º. Ficam reduzidas a O (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

§1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.

*§2º Aplicam-se às operações de que trata o **caput** deste artigo as disposições do inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

Constata-se do excerto acima que, a partir de sua vigência – que não alcança o caso sob análise –, as alíquotas das contribuições foram reduzidas a zero, o que denota a inexistência de isenção ou imunidade anterior, uma vez que não haveria justificativa que sustentasse uma alíquota zero relativamente a fatos isentos ou imunes, dada a incompatibilidade de convivência desses institutos de direito tributário.

Portanto, conclui-se pela atuação escoreita da autoridade fiscal ao não reconhecer a isenção pleiteada relativa às vendas para a ZFM.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, em razão da inexistência de isenção ou imunidade nas vendas destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM) e da falta de previsão legal, aplicável ao período sob análise, do direito a crédito decorrente de armazenamento de mercadorias e fretes nas operações de vendas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis – Redator designado.

Processo nº 11065.914572/2009-86
Acórdão nº **3803-004.395**

S3-TE03
Fl. 141

CÓPIA