



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

**Processo n°** 11065.914584/2009-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3803-004.401 – 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: 01/09/2003 a 30/09/2003

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 inoportunidade 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

assinado 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: Corintho 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 setembro de 2003, com débitos de IRPJ, no valor total original de R\$ 172,28.

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\$ 2.863,38 de PIS a pagar. Como havia pago R\$ 3.016,17 identificou pagamento a maior de R\$ 152,19.*
- 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 credito 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 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, emitido 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 n.º 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: 01/07/2003 a 31/07/2003*

*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 n.º 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*

*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 julho de 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 Hércio 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 escoeireta 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 11065.914584/2009-19  
Acórdão n.º **3803-004.401**

**S3-TE03**  
Fl. 142

---

CÓPIA