



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

**Processo nº** 11065.914586/2009-08  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-004.470 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 21 de agosto de 2013  
**Matéria** PIS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** TOP VISION CALÇADOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/11/2003 a 30/11/2003

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.

ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDAS. INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO.

As despesas com armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de vendas somente passaram a gerar direito a crédito na apuração da contribuição não cumulativa a partir de 1º de fevereiro de 2004, não se aplicando, por conseguinte, ao presente caso.

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, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues, que davam provimento ao recurso para excluir da base de cálculo as vendas para a Zona Franca de Manaus.

Corintho Oliveira Machado - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 14/09/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Hécio Lafetá Reis, Juliano Eduardo Lirani, Jorge Victor Rodrigues e Corintho Oliveira Machado.

## Relatório

Adoto o relato do órgão julgador de primeiro grau até aquela fase:

*Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra despacho decisório eletrônico emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (DRF/NHO) que não homologou Declaração de Compensação (DCOMP) transmitida pela empresa acima identificada, na qual informa crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de PIS. Referido despacho aponta como motivo para a não homologação da compensação a inexistência de crédito disponível, uma vez que o pagamento efetuado por meio do DARF indicado, no valor de R\$ 16.623,27, já teria sido integralmente utilizado para quitar débito do próprio contribuinte.*

*No mérito, a interessada alega que teria ocorrido erro de fato, pois, embora afirme que não retificou suas declarações (DCTF, DIPJ e DACON) o pagamento a maior, no valor original de R\$ 16.547,30, teria sido reconhecido e registrado contabilmente, juntando cópias do comprovante de pagamento e de folha do seu livro razão na tentativa de comprovar suas alegações. Desta forma, conclui que deve ser revisto o "lançamento", pois entende que a decisão atacada estaria em dissonância com a verdade material.*

*Em face da existência de elementos indicadores da plausibilidade do erro de fato alegado na manifestação e considerando a insuficiência de comprovação da existência do crédito informado em DCOMP, o presente processo foi remetido em diligência à DRF jurisdicionante, nos termos dos art. 18 (com redação dada pela Lei 8.748/93) e art. 29 do decreto 70.235/1972, para análise e demonstração da composição da*

*base de cálculo dos créditos referentes ao período de apuração em questão, devendo a DRF pronunciar-se a respeito da legitimidade dos referidos créditos e eventual saldo remanescente após os encontros de contas.*

*Em resposta à diligência solicitada, a DRF de origem analisou os esclarecimentos apresentados pela interessada e concluiu que deveria ser glosado o montante creditório informado pelo interessado como “Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Fretes nas Operações de Vendas” em face da ausência de previsão legal, em 2003, para o desconto de despesas incorridas com fretes pagos ou creditados a outras pessoas jurídicas domiciliadas no país, pois tal procedimento só foi possível a partir de 1º de fevereiro de 2004.*

*Da mesma forma, foram também glosados os créditos informados como “Receitas Isentas, não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, com Suspensão ou Sujeitas à Alíquota Zero” que se referem à “Vendas de Produção Destinada à Zona Franca de Manaus – ZFM”, pois aponta 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.*

*Assim, após demonstrar a recomposição da base de cálculo da contribuição, a fiscalização apurou **um valor original de R\$ 17.147,97 a recolher**, concluindo então que o pagamento (crédito) informado na DCOMP teria sido totalmente utilizado, corroborando o Despacho Decisório Eletrônico.*

*Após ciência do resultado da diligência, a interessada novamente se manifestou no sentido de defender seu procedimento adotado, argumentando que as despesas com frete utilizadas na consecução de suas atividades sempre deram direito ao crédito, desde a instituição da não cumulatividade da contribuição. Entende que tais créditos devem ser aceitos pois seriam oriundos de fretes utilizados na consecução do objetivo social da manifestante, os quais compõem o custo de produção do produto final, nos termos do art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03. Cita e transcreve solução de divergência emitida pela SRRF/8ª RF/Disit e acórdão do CARF para defender seu entendimento.*

*Contesta também a glosa relativa à incidência da contribuição sobre as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, pois considera que desde 1956, tais vendas receberiam proteção governamental, e, desde 1967, a legislação da ZFM vem, por ficção jurídica e fiscal, considerando tais operações como exportações para o exterior. Cita e transcreve o Art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, o Art. 40 do ADCT da CF/88 e também o Art. 149 da CF/88, para embasar sua defesa neste ponto. Acrescenta que as legislações do PIS e da COFINS não cumulativas determinariam expressamente que as receitas não*

*alcançadas pela incidência do PIS e da COFINS e equiparadas à exportação (imunidade) não são tributadas. Transcreve jurisprudência do STJ que segundo seu entendimento já estaria assentada no sentido de que as vendas para a ZFM são equiparadas à exportação.*

*Considera, ainda, que a exigência do PIS no período ora debatido estava regulada pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, a qual não previa expressamente a tributação das receitas das vendas para a ZFM. Sustenta que somente com a edição das Medidas Provisórias nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 até a MP nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000 que as vendas para a ZFM passaram a ser tributadas pelo PIS. No entanto, aponta que em face da ADIN nº 2.348-9, o Supremo Tribunal Federal (STF), em sessão plenária do dia 7 de dezembro de 2000, ao analisar pedido liminar, suspendeu a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, retirando-a do ordenamento jurídico, decisão esta até hoje estaria vigente. Desta forma, a partir desta decisão do STF, não mais seria possível a tributação das vendas para a ZFM, salvo com a edição de nova norma, o que ainda não teria ocorrido. Novamente cita e transcreve solução de divergência emitida pela SRRF/8ª RF e acórdão do CARF para defender seu entendimento.*

*Reitera os pedidos feitos na manifestação de inconformidade original, e requer, assim, o reconhecimento o crédito pretendido e a homologação da compensação efetuada.*

A DRJ em PORTO ALEGRE/RS julgou a Manifestação de Inconformidade Improcedente, ficando a ementa do acórdão com a seguinte dicção:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/11/2003 a 30/11/2003*

*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*

*Direito Creditório não Reconhecido*

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, no qual sustenta basicamente os mesmos argumentos esgrimidos na peça vestibular. Ao final requer a validação do crédito pretendido e da compensação realizada.

Ato seguido, a Repartição de origem encaminhou os presentes autos para apreciação do órgão julgador de segundo grau. Relatados, passo a votar.

## Voto

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, passo à apreciação do apelo.

Nada de novo veio aos autos desde a decisão recorrida, que mostrou-se irretocável em seus fundamentos de fato e de direito, e bem por isso deve ser ratificada nesta segunda instância, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99.<sup>1</sup>

Releva, outrossim, trazer a lume decisão deste Colegiado, desfavorável à pretensão da mesma recorrente, em sessão de julho do corrente, processo nº 11065.914600/2009-65, que tratava das mesmas matérias deste contencioso, em que o eminente relator Hécio Lafeté Reis brilhantemente assim se manifestou:

*Conforme acima relatado, a controvérsia presente nos autos se restringe ao direito de creditamento decorrente de despesas com armazenamento de mercadorias e fretes nas operações de vendas e a tributação ou não das vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM).*

***1 Vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM).***

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; (...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato. (...)

*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 acima identificado.*

*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 III 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 anterior, uma vez que não haveria justificativa que sustentasse uma alíquota zero relativamente a fatos isentos, dada a incompatibilidade de convivência desses institutos de direito tributário.*

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

## **2 Armazenagem e fretes nas operações de venda.**

*No que se refere ao direito ao creditamento decorrente de despesas com armazenamento de mercadorias e fretes nas operações de vendas, nada há a reformar na decisão de piso, pois conforme bem dito ali, tal direito passou a ser reconhecido somente a partir de 1/2/2004, quando passou-se a vigor o contido nos arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833, de 2003<sup>2</sup>.*

<sup>2</sup> 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.

(...)

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)

*Além disso, conforme também já afirmado pelo julgador a quo, o dispositivo invocado pelo Recorrente para se valer do crédito, qual seja, o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, não tem a extensão pretendida, pois ele se restringe aos serviços utilizados como insumos, não correspondendo, portanto, aos serviços de armazenagem de mercadoria e fretes nas operações de vendas.*

*Também aqui, nada há a reformar na decisão de primeira instância.*

Posto isso, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, prejudicados os demais argumentos.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2013.

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

---

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 6º, inciso I, e 10 a 15 do art. 3º desta Lei;