



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

**Processo n°** 11065.914611/2009-45  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-004.416 – 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: 01/06/2003 a 30/06/2003

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 inexistência 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 parcial para excluir da base de cálculo as vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM).

(assinado digitalmente)

**Corintho Oliveira Machado - Presidente.**

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

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

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para se contrapor à decisão da DRJ Porto Alegre/RS que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada em decorrência da emissão de despacho decisório que não reconheceu o direito creditório pleiteado, relativo à contribuição para o PIS, no valor de R\$ 93,36, e não homologara a respectiva declaração de compensação (PER/DCOMP), pelo fato de que o pagamento informado já havia sido integralmente utilizado na quitação de débitos da titularidade do contribuinte.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento do direito creditório e a homologação da compensação, alegando que teria ocorrido erro de fato no preenchimento das declarações (DCTF, DIPJ e Dacon), erros esses não saneados à época por meio de retificação.

Alegou o então Manifestante que tal equívoco poderia ser comprovado em sua contabilidade, pois que a contribuição devida se encontraria devidamente escriturada, e que, em decorrência do princípio da verdade material, que autoriza a autoridade administrativa a considerar todas as provas produzidas no processo administrativo, ainda que não declaradas no momento próprio, os novos dados apontados deveriam ser considerados na apuração dos fatos efetivamente ocorridos.

Junto à Manifestação de Inconformidade o contribuinte trouxe aos autos, dentre outras, cópias do comprovante de pagamento e de folhas do seu livro Razão.

Tendo sido detectados pela DRJ Porto Alegre/RS elementos indicadores da plausibilidade do erro de fato alegado, o presente processo foi remetido em diligência à repartição de origem, para que se analisasse e demonstrasse a composição da base de cálculo dos créditos referentes ao período de apuração sob comento.

Em resposta à diligência requerida, a repartição de origem, a par dos esclarecimentos e documentos apresentados pelo interessado, concluiu que o valor recolhido teria sido insuficiente para a quitação da contribuição então apurada, tendo sido glosados o desconto de despesas incorridas com fretes pagos ou creditados a outras pessoas jurídicas domiciliadas no país, o que veio a ser possível somente a partir de 1º de fevereiro de 2004, e o desconto das vendas de produção destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM), que somente passou a ser autorizado a partir de 26 de julho de 2004.

Cientificado do resultado da diligência, o contribuinte manifestou-se no sentido de que (i) as despesas com fretes utilizados na consecução de suas atividades sempre

teriam dado direito ao crédito, desde a instituição da não cumulatividade da contribuição (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003), conforme já abordado em solução de consulta e de acordo com jurisprudência do CARF, e que, (ii) desde 1956, as vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM) passaram a receber proteção governamental, sendo que o Decreto-lei nº 288, de 1967, equiparou, por ficção jurídica e fiscal, tais operações a exportações para o exterior, posição essa validada pelo art. 40 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal de 1988.

Ainda segundo o contribuinte, de acordo com o § 2º do art. 149 da Constituição Federal, as receitas de exportação deixaram de ser tributadas pelas contribuições sociais, sendo determinado pelas legislações da contribuição para o PIS e da Cofins, apuradas na sistemática não cumulativa, que as receitas equiparadas à exportação não são alcançadas pela incidência desses tributos (imunidade), conforme entendimento já assentado do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Alegou, também, o contribuinte, que, ainda que não houvesse a imunidade, ter-se-ia que a exigência da contribuição no período sob análise encontrar-se-ia regulada pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, a qual não previa expressamente a tributação das receitas das vendas para a ZFM.

Segundo ele, somente com a edição da Medida Provisória (MP) nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, até a MP nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, que se passou a prever a tributação das vendas para a ZFM, sendo que, em face da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 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" presente no inciso I do § 2º do art. 14 da MP, retirando-a do ordenamento jurídico, decisão esta que se encontra vigente até o presente momento, o que impede que se tributem as vendas para a ZFM.

Ainda segundo o contribuinte, esse seria também o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal, manifestado nas Soluções de Consulta nºs. 102; 113, e 135, por meio da Superintendência da Receita Federal em São Paulo, publicadas no Diário Oficial da União (DOU) de 8 e 28 de junho de 2001, assim como do próprio CARF.

A DRJ Porto Alegre/RS não acolheu em parte a manifestação de inconformidade, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/06/2003 a 30/06/2003*

*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*

#### *Direito Creditório Não Reconhecido*

Apontou o relator *a quo*, após extensa abordagem da evolução legislativa da matéria, que, uma vez que o reclamante não demonstrara que suas receitas do período se enquadrariam em quaisquer das hipóteses legais concessivas de isenção da contribuição, seria forçoso concluir que não haveria reparo a ser feito no despacho decisório impugnado.

Cientificado da decisão da DRJ Porto Alegre/RS, o Recorrente reiterou seu pedido de reconhecimento total do direito creditório e respectiva homologação da compensação, repisando os mesmos argumentos de defesa.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Hélcio Lafeté Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

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).**

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 incisoIII do §2º do art. 3º da Lei nº10.833, 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 escoreita 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, conforme apurado pela Fiscalização e confirmado pela Delegacia de Julgamento, 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>1</sup>.

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.

## 3 Conclusão.

---

<sup>1</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)

(...)

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;

Processo nº 11065.914611/2009-45  
Acórdão n.º **3803-004.416**

**S3-TE03**  
Fl. 162

---

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 Lafetá Reis - Relator