



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

Processo nº 11065.917649/2009-70
Recurso nº - Voluntário
Acórdão nº **3801-002.029 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 20 de agosto de 2013
Matéria COFINS
Recorrente TOP VISION CALÇADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

A destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro segundo disposto no Decreto-lei 288/67. Tendo o artigo 40 do ADCT mantido as 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 Federal de 1988 e, ainda, considerando que a receita de exportações de produtos nacionais para o estrangeiro é desonerada do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal, enquanto não alterado ou revogado o artigo 4º do DL n.º 288/67, sobre elas não incide o PIS e a COFINS.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo*. Não se conhece do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado

O Conselheiro Marcos Antônio Borges votou pelas conclusões

Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Waldir Navarro Bezerra que negavam provimento ao recurso

(assinado digitalmente)

Flavio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio e Castro Pontes (Presidente), Marcos Antonio Borges, Waldir Navarro Bezerra (Suplente), Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e eu, Sidney Eduardo Stahl (Relator)

O Conselheiro Waldir Navarro Bezerra substituiu o Conselheiro José Luiz Feistauer de Oliveira que declarou-se impedido por ter participado do julgamento em primeira instância.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

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\$ 26.497,22, 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), esclarece que o valor de COFINS a pagar no período seria de R\$ 26.231,88 acarretando num pagamento a maior no valor original de R\$ 265,34, o qual 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 apontou a necessidade da glosa dos 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.

Aponta, também, que foi glosado o montante de R\$ 56.283,95 informado em "Bens Utilizados como Insumos" que se referem a importações, em face da falta de previsão legal para utilização de crédito proveniente de matérias-primas importadas.

Assim, após demonstrar a recomposição da base de cálculo da contribuição, a fiscalização apurou que o valor de COFINS a pagar no período é de R\$ 35.428,51 e desta forma o pagamento informado como origem do crédito na DCOMP foi totalmente utilizado, não restando saldo, concluindo então por confirmar o Despacho Decisório Eletrônico.

Cientificada quanto ao resultado da diligência, a interessada novamente se manifestou no sentido de defender seu procedimento adotado, contestando apenas 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 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 e Cofins. 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 do crédito pretendido e a homologação da compensação efetuada.

A DRJ de Porto Alegre julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

Ementa:

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

Autenticado digitalmente em 10/09/2013 por SIDNEY EDUARDO STAHL, Assinado digitalmente em 10/09/2013

por SIDNEY EDUARDO STAHL, Assinado digitalmente em 10/09/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES

Impresso em 11/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Apresentou a Recorrente o presente Recurso Voluntário alegando que as receitas de venda para a Zona Franca de Manaus equivalem a exportação nos termos da Decreto-Lei n.º 288/1967, constitucionalmente mantido e que conforme o artigo 15 da Lei n.º 10.865/2004 pode descontar da base de cálculo da COFINS os créditos decorrentes dos insumos importados.

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Dois são os pontos discutidos no presente processo: o um, a não-homologação do pedido de compensação sobre os montantes compensados sobre as receitas oriundas de vendas para a Zona Franca de Manaus; o dois, a rejeição de aproveitamento dos créditos oriundos dos insumos importados.

Quanto as receitas de vendas às empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus já é conhecido por essa turma o meu entendimento referente à questão, pois entendo que às mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, deve ser aplicado o disposto no artigo 149, § 2º da Constituição Federal c/c. o artigo 40 do ADCT considerando-se que, a partir da análise do Decreto-lei 288/67, o legislador claramente objetivou que todos os benefícios fiscais instituídos para incentivar a exportação fossem aplicados, também, à mencionada localidade. Desta forma, a destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais.

A questão se origina na Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, que criou a COFINS, o dispositivo que tratou da isenção para as vendas de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, como pode se ver, não fez qualquer menção expressa àquelas realizadas para a Zona Franca de Manaus:

“Artigo 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes: (Redação dada pela LCP n.º 85, de 15/02/96)

I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.”

Na regulamentação de referido dispositivo, o artigo 1º do Decreto n.º 1.030, de 1993, referiu-se expressamente às vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus, para a Amazônia Ocidental e para as Áreas de Livre Comércio, não reconhecendo a isenção, consoante se vê abaixo:

“Art. 1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:

I - vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras, registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; e V - fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível.

Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;

b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;

c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do artigo 3º da Lei no 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.”(grifos e destaques meus)

Posteriormente, com a edição da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, que também cuidou das regras da Cofins, não se verificou a existência de qualquer dispositivo versando sobre a incidência ou da não incidência de tais contribuições nas as receitas de exportação, o que, presume-se, tenha sido feito com a edição da Medida Provisória n.º 1.858-6, de 29/06/1999, e reedições, até a Medida Provisória n.º 2.037-24, de 23/11/2000, ao dispor, no seu artigo 14, *caput* e parágrafos sobre tais casos, revogando expressamente todos os dispositivos legais relacionados à exclusão de base de cálculo e isenção existentes até 30/06/1999, senão vejamos:

“Artigo 14. *Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

(...)

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º (...)

§ 2º *As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:*

I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; “(grifei)

Até aqui, resta claro que a intenção do legislador fora a de não estender a isenção da COFINS às receitas de vendas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental e nas áreas de livre comércio.

Entretanto, tal regramento veio a ser contestado quando, em 07/11/2000, alegando afronta ao Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, bem como às determinações constitucionais que garantem tratamento beneficiado à Zona Franca de Manaus, o Governador do Estado de Amazonas, Sr. Amazonino Mendes, impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n.º 2.348-9 (DOU de 18/12/2000) –, requerendo a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à Zona Franca de Manaus e que constou da citada MP n.º 2.037. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal - STF deferiu medida cautelar suspendendo a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, disposta no inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória n.º 2.037-24/00. A essa decisão foi conferido, expressamente, efeito *ex nunc*.

Da consulta no sítio do Supremo Tribunal Federal na *Internet*, obtém-se a informação de que, de fato, em 7/12/2000 (DOU 14/12/2000) fora deferida a Medida Cautelar pelo Pleno, com efeitos *ex nunc*, suspendendo a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus” constante do inciso I, do § 2º, do artigo 14 da Medida Provisória n.º 2.037-24, de 23/11/2000.

Certamente por conta de tal decisão, o Executivo editou a Medida Provisória n.º 1.952-31, de 14/12/2000, modificando aquele dispositivo cuja eficácia fora suspensa pelo STF, da seguinte forma:

“Art. 11. O inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória n.º 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; (NR)”

Note-se que foi retirada a expressão “na Zona Franca de Manaus”, o que indica que não mais estava estabelecida em lei a vedação expressa da isenção dessas operações.

Assim, esteve em vigor a referida liminar de 14/12/2000 até 02/02/2005, quando o processo foi encerrado.

Logo em seguida, editou-se a Medida Provisória n.º 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, que manteve a supressão

apenas da expressão “na Zona Franca de Manaus”, retroagindo seus efeitos aos fatos geradores a partir de 1º de fevereiro de 1999. Vale a pena transcrever tal enunciado:

“Artigo 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - 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;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o artigo 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o artigo 13.

§1º - São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

§2º As isenções previstas no caput e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; Revogado pela Lei no 11.508, de 2007 ;

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do artigo 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.”(grifei)

Com base nessas breves considerações sobre a evolução legislativa, podemos afirmar que à época da ocorrência do fato gerador em comento havia, de um lado, uma disposição expressa não estendendo a isenção das vendas de mercadorias ao exterior para as vendas para a *Amazônia Ocidental e para as Áreas de Livre Comércio*, e, de outro, inexistindo qualquer menção à incidência ou não das vendas para a *Zona Franca de Manaus*.

Verdade seja dita, essa “omissão” do legislador decorreu de uma adequação à referida decisão do STF, e, de qualquer modo, a não ser por conta dessa peculiaridade, a de ter o poder público se ajustado ao caminho delineado pelo STF, o rumo tomado pelo citado julgamento da Adin n.º 2.348-9 pouca ou nenhuma influência há de exercer neste julgamento, seja por que a mesma foi arquivada, seja porque o Poder Executivo acabou por curvar-se ao entendimento do STF e tratou de retirar a expressão considerada inconstitucional (“Zona Franca de Manaus”), do dispositivo que vedava a isenção da COFINS.

Assim, o que está em vigor desde 1º de fevereiro de 1999 e que abrangeu o período de apuração objeto deste julgamento, é a seguinte regra, na parte que nos interessa:

“Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

I – (...)

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 2º As isenções previstas no caput e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

(...) “

Na verdade, a celeuma só existe por conta dessa omissão, aparentemente deliberada do legislador, pois, mesmo conhecendo a posição do STF acerca da desvinculação das receitas para a Zona Franca de Manaus das receitas de exportação em geral, preferiu não enfrentar diretamente a questão ao estabelecer a vedação expressa da isenção apenas para as vendas efetuadas para a Amazônia Ocidental e para as áreas de livre comércio, quedando-se inerte, ou melhor, omissa, em relação às vendas para a Zona Franca de Manaus.

Lembremo-nos que, para fins de interpretação da regra, estamos sob a égide da Constituição Federal e com a instituição de um novo ordenamento jurídico pela Constituição Federal de 1988, o artigo 40 do ADCT expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos anteriormente à Zona Franca de Manaus, *in verbis* :

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.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

A aludida norma, ao preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, recepcionou expressamente o Decreto-lei n.º 288/67, que prevê que a exportação de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será, para todos os efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o exterior.

Após, a Emenda Constitucional n.º 42, de 19/12/2003, que acrescentou o artigo 92 ao ADCT, prorrogou por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no mencionado artigo 40.

No que se refere ao PIS, a Lei n.º 7.714/88, com a redação dada pela Lei n.º 9.004/95, dispôs que:

Art. 5º - Para efeito de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e para o Programa de Integração Social (PIS), de que trata o Decreto-Lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.

Prevê, ainda, a Lei n.º 10.637/2002, em seu art. 5º:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Em relação à COFINS, a Lei Complementar n.º 70/91, com as modificações trazidas pela Lei Complementar n.º 85/96, afirmou expressamente que:

Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

I – de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

Da leitura das normas acima, verifico que os valores resultantes de exportações foram excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS e, por extensão, em razão do disposto no Decreto-lei n.º 288/67 e nos artigos 40 e 92 do ADCT, da CF/88, às operações destinadas à Zona Franca de Manaus.

Essa disposição se reforça pela interpretação da determinação dada pelo artigo 149, § 2º, I da Carta Magna:

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:(Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)*

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;(Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

A regra constitucional desonerativa, conforme visto, foi devidamente observada pela legislação infraconstitucional, a exemplo do artigo 7º da LC 70/91 (COFINS) e do artigo 5º da Lei 10.637/02 (PIS).

Diante desse quadro e, especialmente, em razão da forma contundente e reiterada com que tem se posicionado nossas cortes judiciais superiores, tenho que considerar que as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus estão isentas das contribuições para o PIS e a COFINS em face da regras constantes do inciso II do *caput*, e do inciso I, do § 2º, ambas do artigo 14 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, combinadas com as do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 288/67 e do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal de 1988.

Vejamos algumas decisões do Superior Tribunal de Justiça (cujos destaques são meus):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 535, II, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. ARTS. 110, 111, 176 E 177, DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 4º DO DL 288/67. INTERPRETAÇÃO. EMPRESAS SEDIADAS NA PRÓPRIA ZONA FRANCA. CABIMENTO.

1. O provimento do recurso especial por contrariedade ao art. 535, II, do CPC pressupõe seja demonstrado, fundamentadamente, entre outros, os seguintes motivos: (a) a questão supostamente omitida foi tratada na apelação, no agravo ou nas contrarrazões a estes recursos, ou, ainda, que se cuida de matéria de ordem pública a ser examinada de ofício, a qualquer tempo, pelas instâncias ordinárias; (b) houve interposição de aclaratórios para indicar à Corte local a necessidade de sanear a omissão; (c) a tese omitida é fundamental à conclusão do julgado e, se examinada, poderia levar à sua anulação ou reforma; e (d) não há outro fundamento autônomo, suficiente para manter o acórdão. Esses requisitos são cumulativos e devem ser abordados de maneira fundamentada na petição recursal, sob pena de não se conhecer da alegativa por deficiência de fundamentação, dada a generalidade dos argumentos apresentados.

2. No caso, a recorrente apontou violação do art. 535, II, do CPC, porque o aresto impugnado teria sido omissos quanto aos arts. 110, 111, 176 e 177, do CTN, sem explicitar, contudo, os diversos requisitos acima mencionados. Limitou-se a defender a necessidade de prequestionamento para fins de interposição dos recursos extremos. Incidência da Súmula 284/STF.

3. *A ausência de prequestionamento – arts. 110, 111, 176 e 177, do CTN – obsta a admissão do apelo, nos termos da Súmula 211/STJ.*

4. *A tese de violação do art. 110 do CTN não se comporta nos estreitos limites do recurso especial, já que, para tanto, faz-se necessário examinar a regra constitucional de competência, tarefa reservada à Suprema Corte, nos termos do art. 102 da CF/88. Precedentes.*

5. *As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ.*

6. *O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais.*

7. *Recurso especial conhecido em parte e não provido.*

STJ 2º TURMA RECURSO ESPECIAL N.º 1.276.540 - AM (2011/0082096-3) – Rel: MIN. CASTRO MEIRA.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005. PRECLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PIS E COFINS. NÃO-INCIDÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. *A questão do prazo prescricional das Ações de Repetição de Indébito Tributário, à luz do art. 3º da Lei Complementar 118/2005, não foi atacada no Recurso Especial. A discussão do tema em Agravo Regimental encontra-se vedada, diante da preclusão.*

2. *Não se conhece de Recurso Especial quanto a matéria não especificamente enfrentada pelo Tribunal de origem, dada a ausência de prequestionamento. Incidência, por analogia, da Súmula 282/STF.*

3. *As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/1967. Não incidem sobre elas as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ.*

4. A revisão da verba honorária implica, como regra, reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado em Recurso Especial (Súmula 7/STJ). Excepcionam-se apenas as hipóteses de valor irrisório ou exorbitante, o que não ocorreu no caso dos autos.

5. Agravo Regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (AgRg no Ag 1.295.452/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 01.07.10)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. MERAS CONSIDERAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284 DO STF, POR ANALOGIA. PRESCRIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO DA TESE DOS CINCO MAIS CINCO. PRECEDENTE DO RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1002932/SP. OBEDIÊNCIA AO ART. 97 DA CR/88. PIS E COFINS. RECEITA DA VENDA DE PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO.

1. Não merece acolhida a pretensão da recorrente, na medida em que não indicou nas razões do apelo nobre em que consistiria exatamente o vício existente no acórdão recorrido que ensejaria a violação ao art. 535 do CPC. Desta forma, há óbice ao conhecimento da irresignação por violação ao disposto na Súmula n. 284 do STF, por analogia.

2. Consolidado no âmbito desta Corte que nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, a prescrição da pretensão relativa à sua restituição, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 118/05 (em 9.6.2005), somente ocorre após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita.

3. Precedente da Primeira Seção no REsp n. 1.002.932/SP, julgado pelo rito do art. 543-C do CPC, que atendeu ao disposto no art. 97 da Constituição da República, consignando expressamente a análise da inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 118/05 pela Corte Especial (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

4. A jurisprudência da Corte assentou o entendimento de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei n. 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a Cofins sobre tais receitas.

5. Precedentes: REsp 1084380/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26.3.2009; REsp 982.666/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 18.9.2008; AgRg no REsp 1058206/CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda

Turma, DJe 12.9.2008; e REsp 859.745/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 3.3.2008.

6. Recurso especial não provido. (REsp 817.847/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25.10.10)

TRIBUTÁRIO - ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESCRIÇÃO - REMESSA DE MERCADORIAS EQUIPARADA À EXPORTAÇÃO - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS.

1. Prevalência da tese dos “cinco mais cinco” na hipótese dos autos, relativa à prescrição dos tributos sujeitos à lançamento por homologação - Inaplicabilidade da Lei Complementar 118/2005.

2. A destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei 288/67.

3. Direito da empresa ao crédito presumido do IPI, nos termos do art. 1º da Lei 9.363/96, e à isenção relativa às contribuições do PIS e da COFINS.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido. (REsp 653.975/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 16.02.07)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. RESP 1.002.932/SP. PIS. COFINS. VERBAS PROVENIENTES DE VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, referente a pagamento indevido efetuado antes da entrada em vigor da LC 118/05, continua observando a “tese dos cinco mais cinco” (REsp 1.002.932/SP, Rel Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJ 18/12/09).

2. A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da LC 118/05, que estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, por ofensa dos princípios da autonomia, da independência dos poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (AI nos EREsp 644.736/PE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Corte Especial, DJ 27/8/07).

3. Este Superior Tribunal possui entendimento assente no sentido de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/67 (REsp 802.474/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 13/11/09).

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.141.285/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26.05.11)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. ISENÇÃO. PIS E COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

1. A interposição de embargos declaratórios é pressuposto do especial fundado na violação ao art. 535 do CPC, sob pena de não conhecimento do recurso quanto ao ponto, dada a ausência de prequestionamento.

2. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.

3. Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador.

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 destaca-se 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)

5. “O Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar na ADI n. 2348-9, suspendeu a eficácia da expressão 'na Zona Franca de Manaus', contida no inciso I do § 2º do art. 14 da MP n.º 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa à COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus.” (REsp 823.954/SC, 1ª T. Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 25.05.2006).

6. “Assim, considerando o caráter vinculante da decisão liminar proferida pelo E. STF, e, ainda, que a referida ação direta de inconstitucionalidade esteja pendente de julgamento final, restam afastados, no caso concreto, os dispositivos da MP 2.037-24 que tiveram sua eficácia normativa suspensa” (REsp n.º 677.209/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 28/02/2005).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 1.084.380/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26.03.09)

Assim, evidente que, enquanto não alterado o artigo 4º do Decreto-lei 288/1967 que equiparou as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus às exportações, as vendas destinadas à região estão desoneradas das contribuições para o PIS e a COFINS.

Com relação ao desconto de créditos dos insumos importados a DRJ assim se manifestou:

Finalmente, deve-se apontar que o contribuinte não se manifestou expressamente quanto à parte do ajuste procedido pela Fiscalização, conforme consta no relatório de retorno de diligência, referente à exclusão de valor informado em "Bens Utilizados como Insumos" que se refere à importações, matéria que se tornou definitiva. Por oportuno, cabe citar o art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que assim estabelece:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

De fato, compulsando-se os autos o assunto não foi veiculado pela Recorrente na instância preliminar.

Em que pesem todas as argumentações apontadas pela Recorrente em suas razões recursais o interessado inova e apresenta argumento que não foi rebatido anteriormente.

A possibilidade de conhecimento e apreciação dessas novas alegações e desses novos documentos deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. O Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, *verbis* :

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)*

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

Os textos legais acima colacionados são muito claros. A fase litigiosa somente se instaura se apresentada a manifestação de inconformidade contendo as matérias expressamente contestadas e são os argumentos submetidos à primeira instância que determinam os limites do litígio.

Nesse sentido, não conheço do recurso quanto ao pedido de reconhecimento desses descontos.

O valor da base de cálculo da glosa realizada referente à Zona Franca de Manaus é de R\$ 53.026,22 (fls. 49).

Isso posto, voto por julgar parcialmente procedente o presente recurso voluntário para homologar o crédito pleiteado até o limite de R\$ 1.590,79

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl, - Relator

Processo nº 11065.917649/2009-70
Acórdão n.º **3801-002.029**

S3-TE01
Fl. 152

CÓPIA