



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

Processo nº 13603.000984/2007-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-000.417 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2012
Matéria COFINS - ZONA FRANCA DE MANAUS.
Recorrente FIAT AUTOMÓVEIS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/1997 a 31/12/2000

PRAZO. RESTITUIÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Em consequência da decisão proferida pelo STF (RE 566.621), resta obrigatória a observância das disposições nele contida sobre prescrição expressas no Código Tributário Nacional, que *mutatis mutandis*, devem ser aplicadas aos pedidos de restituição de tributos formulados na via administrativa. Assim, para os pedidos efetuados até 09/07/2005 deve prevalecer a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que o prazo era de 10 anos contados do seu fato gerador; os pedidos administrativos formulados após 09/07/2005 devem sujeitar-se à contagem de prazo trazida pela LC nº 118/05, ou seja, cinco anos a contar do pagamento antecipado de que trata o parágrafo 1º do artigo 150/CTN.

NORMAS REGIMENTAIS. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO DO CONTEÚDO DE DECISÃO PROFERIDA PELO STF NO RITO DO ART. 543-C DO CPC.

Consoante art. 62-A do Regimento Interno do CARF, “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

RECEITA DE VENDAS EFETUADAS A EMPRESA ESTABELECIDNA ZONA FRANCA DE MANAUS. INCIDÊNCIA.

A isenção para o PIS e a COFINS prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de

Manaus, aplica-se às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo, até 25 de julho de 2004.

Apenas a partir de 26 de julho de 2004, as alíquotas do PIS e da Cofins foram reduzidas a zero para as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, quando auferidas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, nos termos do que dispõe o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: em preliminares, por unanimidade de votos, acolher a inocorrência de prescrição; no mérito, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Octávio Carneiro Silva Corrêa. O Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda votou pelas conclusões. Declarou-se impedido o Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior.

José Luiz Novo Rossari - Presidente.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Luiz Novo Rossari, Rodrigo Cardozo Miranda, Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

Relatório

O presente processo trata de Pedido de Restituição formalizado em 28/01/2003 (fls. 01), onde a empresa solicita pretensos créditos em decorrência de alegado pagamento indevido da COFINS sobre receitas decorrentes de vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus, relativos ao período entre 01/11/1997 a 31/12/2000.

Por bem descrever os fatos transcreve-se o Relatório que integra a decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

Relatório

A contribuinte aqui identificada apresentou em 28/01/2003, junto à Delegacia da Receita Federal em Contagem/MG, o pedido de ressarcimento de IPI (fl. 03), relativo a períodos compreendidos entre o 4º trimestre de 1997 e o 4º trimestre de 2000, no valor total de R\$ 4.241.419,07, informado como tendo por amparo a Lei nº 9.363/96 e Portaria MF 38/97 (crédito presumido do IPI). À fl. 02 encontra-se a DCOMP vinculada ao ressarcimento em tela.

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

Autenticado digitalmente em 20/04/2012 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 20/04/2012 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 23/04/2012 por JOSE LUIZ NOVO ROSSARI

Impresso em 30/04/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

Registre-se que o referido pedido foi efetuado no âmbito do processo nº 13601.000084/2003-13, o qual foi apartado em atendimento ao Acórdão nº 15.900— 3ª Turma da DRJ/Juiz de Fora, Sessão de 28/03/2007, cópia de fls. 72/87, gerando assim o presente processo relativo à Cofins e o de nº 13603.000985/2007-19 referente ao PIS.

Em resposta ao Termo de Intimação de fl. 11, a interessada prestou o seguinte esclarecimento (fls. 12/15):

Vem ainda esclarecer que, com referência ao Processo 13603.000084/2003-13 — montante de R\$ 4.241.419,07, temos:

a) R\$ 3.701.700,37 referente a crédito de PIS/COFINS decorrente de pagamento indevido s/ Receita de Exportação, no período de 11/1997 a 12/2000 (vide anexo I, com composição de valor).

Os resultados da verificação da legitimidade dos créditos solicitados em ressarcimento estão consolidados na cópia do Termo de Verificação Fiscal de fls. 16/21 e no despacho de fl. 22, que concluiu pelo indeferimento total do montante solicitado em ressarcimento. As razões do indeferimento foram:

a) a empresa já se apropriara, em sua escrita fiscal, de valores do crédito presumido além do apurado pela fiscalização, segundo demonstrado à fl. 44;

b) o montante de R\$3.701.700,37 "trata-se de pagamento indevido de PIS/COFINS que deveria ter sido objeto de pedido de restituição, não se tratando de ressarcimento de crédito presumido de IPI"

Por intermédio do Despacho Decisório de fls. 24/26 a autoridade competente da DRF/Contagem ratificou o procedimento da fiscalização, indeferindo o ressarcimento pleiteado e não homologando as compensações declaradas.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade às fls. 30/66. Discorda do indeferimento de seu pleito nos seguintes termos, de forma bastante sucinta:

“(…)

Em verdade, a apuração do crédito de IPI, na forma mencionada anteriormente, decorreu de procedimentos equivocados pela autoridade fiscal, devidamente impugnados no PTA 13603.000943/2006-99, ainda não julgado pela Delegacia competente.

Por isso, não deve prevalecer a negativa apresentada pelo fisco e que deu origem à presente Manifestação de Inconformidade. Não há, no caso, qualquer relação entre a natureza dos ajustes efetuados pela Recorrente e aqueles que a auditora fiscal diz terem sido a razão para se apurar o crédito extemporâneo, ora objeto de questionamento.

(...)

O ajuste efetuado pela Recorrente e que deu origem ao crédito apropriado decorreu, em verdade, de vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus. Este procedimento foi adotado com base no entendimento exposto abaixo.

É que de acordo com o art. 14 de Medida Provisória 2.037-24/00, § 2º, inciso I, não se aplicariam às vendas efetuadas para empresas estabelecidas na Zona franca de Manaus (ZFM), as isenções relativas ao PIS e Cofins incidentes sobre receitas de exportação de mercadorias para o exterior. Não obstante, na edição número 25 da mesma Medida Provisória, foi suprimida a expressão "Zona Franca de Manaus".

Este procedimento, ressalte-se, guarda perfeita correlação com as normas pertinentes ao tema, sendo que desde o Decreto-lei nº288/67 havia a previsão para que as vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus fosse tratada, para fins fiscais, como se fosse uma exportação.

(...), a energia elétrica, ao contrário do alegado pela fiscalização, no processo de industrialização da Recorrente, classifica-se como produto intermediário e, desta forma, deve compor o crédito presumido de IPI. Com efeito, a classificação da energia elétrica enquanto produto intermediário se justifica pelo fato de que, embora não se integre fisicamente ao produto final exportado, in casu, é indispensável à fabricação deste, sendo diretamente consumida no processo produtivo.

(...)

Ora, se a autoridade tivesse buscado a verdade dos fatos, veria que a classificação das saídas em questão sob o CFOP 7.12 foi mero equívoco da Recorrente na formalização de suas atividades nos livros fiscais, sem que isso altere a realidade fática de que a atividade realizada na filial de onde saíram os produtos com CFOP 7.12 é, sem qualquer espaço para dúvida, um processo de industrialização.

(...)

Receita bruta operacional, portanto, é aquela que decorre das atividades que são abrangidas pelo objeto social da

pessoa jurídica. Isso é relevante, pois a venda de sucata não está, obviamente, abrangida pelo objeto social da Recorrente.

(...)”

*Ao apreciar a Manifestação de Inconformidade a DRJ/JFA, a par de não reconhecer o direito ao crédito presumido do IPI no montante de R\$ 539.718,70 e de não homologar as compensações pleiteadas, decidiu **não conhecer** das razões apresentadas pela contribuinte quanto à matéria "Ajustes na receita de exportação — Zona Franca de Manaus", visto estarem atreladas a pedido de restituição de PIS e COFINS embutido no pedido de fl. 03, segundo informação de fl. 12 e levantamento de fl. 13, apresentados pela própria empresa.*

Em decorrência, determinou à DRF/Contagem apartar daquele processo os pedidos de restituição embutidos no pedido de ressarcimento de fl. 03 (sendo o pedido de restituição de PIS no valor corrigido de R\$ 701.083,33, e o de Cofins no valor corrigido de R\$ 3.000.617,04), e "encaminhar os processos apartados à DRJ/Belo Horizonte para verificação, com a maior urgência possível, do direito alegado (restituição de PIS/Cofins sobre vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus)".

A Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte - MG julgou a solicitação indevida, proferindo o Acórdão no. 02-19.912 (fls. 89/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/1997 a 31/12/2000

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO.

A isenção prevista no art. 14 da MP No. 2.037-25, de 2000, atual MP No. 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo.

A isenção da Cofins não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 17 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos a vedação contida no inciso I do § 2º. do art. 14 da MP n' 1.858-6, de 1999, e reedições (atual MP n 2 2.158-35, de 2001).

A recorrente foi cientificada do Acórdão, por via postal, em 15/01/2009 (fl. 100/102). Inconformada com a decisão da autoridade julgadora administrativa, interpôs Recurso Voluntário, em 16/02/2009 (fls. 103/ss), onde repisando os argumentos apresentados na impugnação, em síntese, aduz que:

- a DRJ – Belo Horizonte, para o período envolvido no pedido de restituição, entendeu que não havia isenção da COFINS para vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus. Somente após o período de 18.12.2000 — data em que foi publicada no Diário Oficial da União a decisão liminar proferida na ADIN nº 2348-9 — a Receita Federal do Brasil passou a reconhecer a isenção da contribuição. Entretanto, a recorrente discorda deste entendimento;

- deve ser observado o Decreto-Lei nº 288/67, tendo em vista a sua recepção pela Constituição Federal de 1988, sendo que o seu artigo 4º estabeleceu para todos os efeitos fiscais, uma equiparação entre as exportações brasileiras efetuadas para o estrangeiro e as remessas de mercadorias nacionais para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. O diploma legal citado, apesar de anterior à Constituição Federal de 1988, foi por ela recepcionado no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

- se a COFINS não incide nas vendas para o exterior e, por sua vez, o Decreto-lei nº 288/67 explicita, tecnicamente, que todos os negócios nacionais com a Zona Franca de Manaus são considerados, para fins fiscais, como vendas para o estrangeiro, outra não pode ser a conclusão senão a de que também não há incidência da contribuição nas vendas a ela (ZFM) realizadas;

- não se busca, no Recurso, a declaração de constitucionalidade de norma. Busca-se somente sua aplicação literal ao caso concreto;

- cita jurisprudência do STJ sobre a matéria

- requer, por fim, o provimento do recurso.

O processo digitalizado foi sorteado e, posteriormente, distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Preliminares

Antes de adentrarmos ao mérito referente ao direito à restituição do tributo, devemos analisar a questão relativa ao prazo legal previsto para ser formulado o pedido de restituição de tributos, por tratar-se de matéria preliminar.

Este conselheiro sempre vinha exarando seus votos no sentido de que o prazo para que o sujeito passivo exerça seu direito de requerer a restituição de valores recolhidos a

maior ou indevidamente é aquele expresso no inciso I do artigo 168, combinado com o inciso I artigo 165, ambos do CTN, ou seja, o pedido deveria ser formulado no prazo máximo de 5 anos a contar do pagamento indevido ou a maior, inclusive no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como a COFINS e o PIS, que se extinguem com o pagamento antecipado por força do disposto no parágrafo 1º do artigo 150.

Esclareça-se, ainda, que o prazo previsto no art. 168, I, do CTN, representa prazo prescricional, mas que se aplica, também, ao pedido administrativo, de forma que, esgotado o prazo para apresentação da ação de repetição de indébito, também se esgota o prazo do pedido administrativo.

Neste diapasão, com o intuito de dirimir as controvérsias existentes quanto ao momento em que ocorreria a extinção do crédito tributário, o próprio legislador, na tentativa de interpretar o artigo 168, I do CTN, em 09 de fevereiro de 2005, por meio da Lei Complementar nº 118, explicitou sua vigência no tempo:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do artigo 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o parágrafo 1º do artigo 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional.

Entretanto, o STF – Supremo Tribunal Federal – ao julgar o RE 566.621, relatado pela Ministra Ellen Gracie, reconheceu a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da LC no. 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de cinco anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso do *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Por conseguinte, para as ações ajuizadas anteriormente a esta data (09/06/2005), o STF decidiu que “quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, §4º, 156, VII, e 168, I, do CTN”.

Foi reconhecida a Repercussão Geral, devendo ser aplicado, portanto, o artigo 543-B, parágrafo 3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Em consequência da decisão proferida no RE 566.621, resta obrigatória a observância das disposições nele contida sobre prescrição expressas no Código Tributário Nacional, que *mutatis mutandis*, devem ser aplicadas aos pedidos de restituição de tributos formulados na via administrativa. Assim, para os pedidos efetuados até 09/07/2005 deve prevalecer a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que o prazo era de 10 anos contados do seu fato gerador; os pedidos administrativos formulados após 09/07/2005 devem sujeitar-se à contagem de prazo trazida pela LC 118/05, ou seja, cinco anos a contar do pagamento antecipado de que trata o parágrafo 1º do artigo 150/CTN.

Como os alegados recolhimentos indevidos ou a maior referem-se ao **período de apuração de 01/11/1997 a 31/12/2000** e o pedido inicial de restituição foi formalizado em **28/01/2003** pela contribuinte (fls. 02), não ocorreu a prescrição em relação ao período solicitado, considerando-se o prazo de 10 anos estipulado pelo STF para os pedidos formulados até 09/07/2005.

Mérito

O ponto central do presente litígio refere-se à incidência, ou não, do PIS e da COFINS sobre as vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, em outras palavras, se há imunidade, como pretende a recorrente, por entender que estas vendas devem ser equiparadas a uma exportação.

Inicialmente, cabe destacarmos a evolução cronológica da legislação referente à matéria, tendo em vista as diversas alterações perpetradas ao longo do tempo.

No tocante especificamente à Zona Franca de Manaus, o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 prescrevia uma “equiparação” entre as exportações efetuadas para o estrangeiro 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.” (grifou-se)*

A Constituição Federal 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 que se refere à COFINS, em relação às receitas de exportação, a Lei Complementar No. 70, de 30 de dezembro de 1991, estabeleceu em seu art. 7º:

*“Art. 7º - É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, **nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.**” (grifei)*

O Decreto No. 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art. 7º da Lei Complementar 70/91, estabeleceu as condições relativas ao

tratamento de isenção para as empresas estabelecidas nas localidades que menciona, assim dispondo:

"Art. 1º. Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída pelo art. 1º da Lei Complementar no 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) à 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:

(...)." (Grifou-se)

Por sua vez, a Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996, em seu art. 1º alterou a redação do art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, para isentar da COFINS as receitas provenientes das hipóteses adiante mencionadas, determinando ainda no seu art. 2º que **seus efeitos retroagissem aos fatos geradores ocorridos a partir do dia 1º de abril de 1992**, data de início dos efeitos do disposto na referida Lei Complementar nº 70, de 1991:

"Art. 1º - O art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

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 nº 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.

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos a 1º de abril de 1992.”

A Lei No. 9.718, de 27 de novembro de 1998, que trouxe diversas alterações relativas à contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não fez qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas.

Posteriormente, a Medida Provisória No. 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e reedições, até a **Medida Provisória No. 2.037-24**, de 23 de novembro de 2000, em seu art. 14, *caput* e parágrafos, adiante transcritos, dispôs sobre as regras de desoneração das contribuições em tela, nas hipóteses especificadas e revogou expressamente todos os dispositivos legais relativos à exclusão de base de cálculo e isenção, existentes até o dia 30 de junho de 1999:

"Art. 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. 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 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)

Por outro lado, é fato que o governador do Amazonas impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade — ADIn no 2.348-9 (DOU de 18/12/2000) —, requerendo a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à Zona Franca de Manaus. 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 art. 14 da Medida Provisória No. 2.037-24/00. Ocorre que a esta decisão foi conferido, expressamente, efeito *ex nunc*.

No entanto, cumpre destacar que o STF já emitiu decisão definitiva (em 02/02/2005) sobre a ADIn nº 2.348, nos seguintes termos:

"DECISÃO AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA - REEDIÇÕES - AUSÊNCIA DE ADITAMENTO À INICIAL - PRECEDENTE - PREJUÍZO (QUESTÃO DE ORDEM NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.952/DF).

1. Conforme ressaltado pelo Procurador-Geral da República na peça de folha 545 a 547, a medida provisória atacada mediante esta ação direta de inconstitucionalidade foi objeto de reedições sucessivas, não havendo ocorrido aditamento à inicial.

2. Nos termos do precedente revelado na apreciação da Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.952/DF, relatada pelo ministro Moreira Alves, com decisão publicada no Diário da Justiça de 9 de agosto de 2002, declaro o prejuízo do pedido por perda de objeto, ficando prejudicada a medida liminar deferida.

3. Publique-se. Brasília, 2 de fevereiro de 2005.

Ministro MARCO AURÉLIO Relator".

Com a referida decisão julgando prejudicada a ADIn impetrada e arquivando o processo sem apreciação do mérito, à data de análise e elaboração do presente voto, entendo cabível a apreciação das razões de mérito da Recorrente nesta instância administrativa.

Retornando à análise da evolução normativa sobre a matéria, posteriormente à decisão liminar do STF (na ADIn no 2.348-9), editou-se a Medida Provisória no. 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória no. 2.158-35, de 2001, a qual suprimiu a expressão "na Zona Franca de Manaus" do inciso I do §2º do art. 14, acima citado, que vinha constando em suas edições anteriores, *verbis*:

Art. 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 art. 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 art. 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 art. 3o da Lei no 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

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.

Na tentativa de elucidar esta complexa evolução normativa sobre a matéria, transcrevo trechos da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 29 de novembro de 2006, (DOU de 04/12/2006), onde é feito um estudo histórico sobre a legislação que regula a matéria:

15. A argumentação no sentido de que, para fins de isenção do PIS/Pasep e da Cofins, teria o art. 4º do Decreto-lei No.288, de 28 de fevereiro de 1967, equiparado a venda de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro exportação brasileira para o exterior, não prospera, de acordo com a inteligência do próprio dispositivo, como pode ser observado de sua transcrição a seguir:

*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. (Grifou-se)*

*16. Ressalte-se que a expressão "**constante da legislação em vigor**" contida no texto do art. 4º do Decreto-lei No. 288, de 1967, pela sua incontestável clareza, já é suficiente para afastar qualquer dúvida quanto ao seu alcance no sentido temporal. Não se pode afirmar, portanto, que o referido dispositivo teria o condão de modificar a legislação superveniente que tenha instituído qualquer tributo ou contribuição social. Ao contrário, não resiste à menor análise, a afirmação de que as contribuições sociais — PIS/Pasep e Cofins instituídas em 1970 e 1991, teriam sido alcançadas pelos efeitos da citada equiparação.*

16.1. Por outro lado, se o legislador pretendesse contemplar, indistintamente, com a isenção dessas contribuições, todas as receitas de vendas efetuadas para quaisquer empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, teria feito constar expressamente na legislação específica do PIS/Pasep e da Cofins.

16.2. Logo, é correto concluir que o próprio dispositivo legal (art. 4º do Decreto-lei No. 288, de 1967) restringiu a aplicabilidade da equiparação mencionada, para os efeitos dos impostos e contribuições constantes da legislação vigente em 28 de fevereiro de 1967. Até porque não poderia projetar os efeitos da legislação isencional para o futuro indiscriminadamente.

16.3. A propósito das conclusões mencionadas nos itens anteriores sobre o alcance do dispositivo referido, deve ser ressaltada a restrição procedida pelo legislador ordinário, ao tratar inclusive de impostos já existentes à data de edição daquele Decreto-lei, evidenciando a intenção, no sentido de evitar o acúmulo de outras formas de incentivos, além da nele

efetivamente prevista, nos termos constantes do art. 7º. do Decreto-lei nº 1.435, de 17 de dezembro de 1975, in verbis:

Art. 72 A equiparação de que trata o artigo 40 do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não compreende os incentivos fiscais previstos nos Decretos-leis No. 491, de 5 de de 1969; 1.158, de 16 de março de 1971; 1.189, de 24 de setembro de 1971; 1.219, de 15 de maio de 1972, e 1.248, de 29 de novembro de 1972, nem os decorrentes do regime de "drawback". (Grifou-se)

*17. Por meio da Nota/Cosit/Cotex no 151, de 14 de maio de 2002, a Secretaria da Receita Federal (SRF) submeteu ao exame da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFIV), o seu entendimento sobre essa matéria, para que fosse ratificado ou retificado. A PGFN, por intermédio do PARECER/PGFN/CAT/No. 1.769, de 23 de maio de 2002, ratificou o entendimento da SRF no sentido de que a supressão da expressão **"na Zona Franca de Manaus"** que constava do inciso I do §2 do art. 14 da Medida Provisória No. 2.037-24, de 2000, no que se refere a vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, **deve ser aplicável, exclusivamente, para as receitas de vendas enquadradas nos incisos IV, VI, VIII e IX do art. 14 da atual Medida Provisória no 2.158-35, de 2001.***

18. Atualmente o art. 2º Lei no 10.996, de 15 de dezembro de 2004, conversão da Medida Provisória nº 202, de 23 de julho de 2004, em relação as receitas de vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, assim dispõe:

“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

§ 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 as 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”.*

CONCLUSÃO

*19. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo recorrente que a **isenção da Cofins** prevista no art. 14 da Medida Provisória 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, **aplica-se para as receitas de vendas enquadradas***

nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido art. 14, a seguir transcritos:

IV) receitas 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;

VI) 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;

VIII) receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor as empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei No. 1.248, de 1972, destinada ao fim específico de exportação; e

IX) receitas de vendas efetuadas com fim específico de exportação para o exterior, as empresas comerciais exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

19.1 A isenção da Cofins não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 21 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos à vedação contida no inciso I do §2º do art. 14 da Medida Provisória n 1.858-6, de 1999, e reedições, até a Medida Provisória re 2.037-24, de 2000.

20. Somente a partir de 22 de dezembro de 2000, data de publicação no Diário Oficial da União da Medida Provisória re- 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória No 2.158-35, de 2001, é que estão isentas da Contribuição para o PIS/Pasep às receitas de vendas relacionadas nos incisos "IV", "VI", "VIII" e "IX" de seu art. 14.

21. Conseqüentemente, continuam isentas da incidência da Cofins e do PIS/Pasep as demais receitas enquadradas nos incisos I, II, III, V e VII do art. 14 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001, por não estarem relacionadas com vendas à Zona Franca de Manaus.

22. Ressalte-se que, a partir de 26 de julho de 2004, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ficaram reduzidas a zero para as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, quando auferidas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, com base no dispõe o art. 22 da Lei no. 10.996, de 2004.

Portanto, a matéria pode ser assim sintetizada, em função do transcurso do tempo:

a) A isenção para o PIS e a COFINS prevista no art. 14 da Medida Provisória 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória No. 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, **aplica-se às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX**, do referido artigo (até o início de vigência a Medida Provisória nº 202, publicada em 26 de julho de 2004, convertida na Lei nº 10.996, de 2004);

b) **A referida isenção não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 21 de dezembro de 2000**, período em que produziu efeitos a vedação contida no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória No. 1.858-6, de 1999, e reedições (atual Medida Provisória 2.158-35, de 2001);

c) A partir de 26 de julho de 2004, nos termos da Medida Provisória nº 202, convertida na Lei nº 10.996, de 2004, as alíquotas do PIS e da COFINS foram reduzidas a zero para as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, quando auferidas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

Muito bem. Passemos à aplicação das normas citadas ao caso concreto.

Infere-se, de antemão, que não compete a este Tribunal Administrativo discutir a constitucionalidade dos dispositivos (Decreto No 1.030/93 e Medidas Provisórias) que, expressamente, impediam a aplicação, por analogia, do benefício fiscal da isenção tributária nos casos de vendas para a ZFM.

Em outro giro, não procede a argumentação da Recorrente de que, para fins de isenção/imunidade da Cofins, teria o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, estabelecido para todos os efeitos fiscais, uma equiparação entre as exportações brasileiras efetuadas para o estrangeiro e as remessas de mercadorias nacionais para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.. O referido dispositivo estabelece que remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus será “equivalente” a uma exportação brasileira para o exterior, para efeitos fiscais, **desde que atendidas as condições constantes da legislação em vigor**.

Sobre o alcance do artigo referido, deve ser ressaltado que abrangia tão-somente os efeitos fiscais previstos na legislação então vigente, conforme norma inserta no dispositivo legal (DL nº 288/67), repita-se, “constantes da legislação em vigor”. Este é o entendimento que me parece deve ser feito.

Assim, entendo, essa equiparação não é absoluta, podendo ser mitigada para não alcançar incentivos fiscais que o legislador pretendeu ou pretenda estender exclusivamente às exportações efetivas para o exterior.

Reforça este entendimento a norma inserta no artigo 7º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, abaixo transcrita:

“Art. 7º A equiparação de que trata o artigo 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não compreende os incentivos fiscais previstos nos Decretos-Leis nºs 491, de 5 de março de 1969; 1.158, de 16 de março de 1971; 1.189, de 24 de setembro de 1971; 1.219, de 15 de maio de 1972, e 1.248, de 29 de

novembro de 1972, nem os decorrentes do regime de 'drawback.'

Nestes casos o legislador restringiu o alcance da equiparação em comento para evitar que os incentivos específicos para a exportação, previstos nos diplomas legais enumerados nesse artigo 7º, fossem estendidos às remessas para a Zona Franca de Manaus.

E mais. Se o legislador pretendesse contemplar, indistintamente, com a isenção dessa contribuição, todas as receitas de vendas efetuadas para quaisquer empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, teria feito constar expressamente na legislação específica da COFINS, mas isso não foi feito, ao contrário, dispôs inequivocamente que a isenção não alcança as vendas efetuadas a empresas estabelecidas nessa área de livre comércio, como disposto no parágrafo único do artigo 1º do Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991.

Do mesmo modo, a CF/88 prescreveu que não incidirão as contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de **exportação** (art. 149, §2º, I), sendo certo, que não há como equiparar-se “receitas decorrentes de exportação” com “receitas decorrente de venda para a ZFM”. A imunidade para as contribuições foi concedida apenas em relação às receitas de exportação; a incidência sobre as receitas de venda para a ZFM foi tratada pela legislação infraconstitucional, como elencada acima.

De outro lado, a discussão a respeito do art. 40 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988, não deve ser feita no âmbito do contencioso administrativo, que não é o foro próprio e adequado para questionamentos de natureza constitucional.

Assim, em conclusão, considerando que o alegado pagamento indevido teria ocorrido no **período de apuração de 01/11/1997 a 31/12/2000**, entendo que deve ser **negado o pedido de ressarcimento e, conseqüentemente, não homologada a declaração de compensação efetuada**.

Destarte, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

CÓPIA