



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

Processo n° 13819.903346/2008-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3202- 000.415 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de janeiro de 2012
Matéria PIS/COFINS - ZONA FRANCA DE MANAUS
Recorrente THREE BOND DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 22/12/2000 a 26/07/2004

RECEITA DE VENDAS EFETUADAS A EMPRESA ESTABELECIDA NA 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.

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, por maioria de votos, **em negar provimento ao Recurso Voluntário**. Vencidos os conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior e Octávio Carneiro Silva Corrêa. Ausente momentaneamente o conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

José Luiz Novo Rossari - Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

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

Relatório

O presente litígio decorre de Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação da COFINS – Não Cumulativa (fls. 1/ss), em decorrência de alegado pagamento a indevido ou a maior (crédito decorrente de pagamento em 15/04/2003 – fl. 03) a ser utilizado para a quitação de débito no montante de R\$ 5.660,91, com vencimento em 15/10/2004 (fl. 04).

Por bem retratar os fatos ocorridos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

Trata-se de Declaração de Compensação — DCOMP, com base em suposto crédito de Cofins do período de apuração 03/2003.

A DRF de origem emitiu Despacho Decisório eletrônico de não homologação da compensação, fundamentando:

“Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão do PER/DCOMP: 4.430,20.

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

(...)

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.”

Cientificada desse despacho em 20/08/2008, a interessada apresentou sua manifestação de inconformidade em 19/09/2008, alegando, em síntese e fundamentalmente, que:

- Efetuou recolhimentos de PIS/Cofins sobre suas receitas de vendas de mercadorias realizadas à destinatários situados na Zona Franca de Manaus, consoante exigia o inciso I do §2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000. Em 18/12/2000 foi publicada decisão liminar proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 2.348-9, suspendendo a execução daquele dispositivo legal, razão pela qual seus pagamentos efetuados com base naquelas receitas tornaram-se indevidos;*

Constitucionais Transitórias (ADCT), as vendas A Zona Franca de Manaus equivalem a uma exportação brasileira para o estrangeiro. Não obstante, a legislação do PIS e da Cofins sempre afrontaram tal disposição, e somente com a publicação da Medida Provisória nº 2.037-25, em 21/12/2000, já no contexto daquela decisão do Supremo Tribunal Federal, as receitas obtidas dessas vendas passaram a ser isentas das referidas contribuições;

- *Esse não foi, entretanto, o entendimento da Receita Federal, que indeferiu sua compensação em razão de inexistência de crédito. Tal não pode prosperar, por resultar em ofensa A hierarquia da Constituição, e em enriquecimento ilícito da União;*

- *Trata-se, em síntese, de regra de interpretação da lei à luz da Constituição Federal, a qual preservou as características da Zona Franca de Manaus, conforme corroboram trechos dos Votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal naquela ADIN que transcreve.*

Anexa, dentre outros documentos, relação de "notas fiscais — Zona Franca de Manaus", e planilha demonstrativa de PIS/Cofins "recolhida indevidamente sobre o faturamento de vendas para a Zona Franca de Manaus — valor total com revenda".

Requer, ao final, a reforma do Despacho Decisório, e a homologação da compensação.

A 1ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, proferindo o Acórdão nº 05-30.127 (fls. 52/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 22/12/2000 a 26/07/2004

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas A observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

PIS. COFINS. RECEITAS DE VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. TRIBUTAÇÃO.

A isenção do PIS e da Cofins prevista no art. 14 da Medida Provisória no 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória n 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. Não existindo

evidências documentais de que o direito de crédito tenha origem na indevida apuração de tributo a pagar sobre tais receitas, não se reconhece direito de crédito nela baseado e não se homologa a compensação que dele se aproveita.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 22/12/2000 a 26/07/2004

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

As provas documentais devem ser apresentadas no momento da impugnação, sob pena de preclusão, excetuado fundado motivo para não tê-lo feito naquela oportunidade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente foi cientificada do Acórdão em 13/10/2010 (fl. 58/59). Inconformada com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, interpôs Recurso Voluntário em 11/11/2010 (fls. 60/ss) onde repisa os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, os quais em síntese são os seguintes:

- que tem direito à compensação da COFINS paga indevidamente, em decorrência da inconstitucionalidade da MP n°. 2.037-24 que restringiu a imunidade às vendas feitas à Zona Franca de Manaus;

- que referida norma encontra-se em manifesta contrariedade ao art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que manteve todos os benefícios fiscais existentes na Zona Franca de Manaus até o ano de 2013;

- o Decreto Lei n°. 288/67, que regulamentou os benefícios fiscais para a ZFM, foi recepcionado pela CF/88;

- toda e qualquer venda de mercadoria para a Zona Franca de Manaus é considerada exportação, aplicando todos os benefícios fiscais decorrentes, por igualar a uma venda brasileira para o exterior.

- não poderia a Medida Provisória n°. 2.037-24, afastar a eficácia de norma constitucional, já que os incentivos fiscais constantes no Decreto Lei n°. 288/67 foram constitucionalizados até 2013, motivo pelo qual, é inadmissível a restrição por qualquer norma infralegal que venha a limitar sua eficácia;

- em vista da inconstitucionalidade do art. 14, §2º, inciso I, da Medida Provisória, fora distribuída pelo Governo do Amazonas, Ação Direita de Inconstitucionalidade, registrada sob n°. 2.348-9/DF, sendo que, em sede de análise da liminar pleiteada, o pleno do STF, por unanimidade, deferiu a medida liminar para suspender, até julgamento definitivo, a vigência do art. 14, §2º, inciso I da MP. n°. 2.037-4. Em que pese ADIN haver, posteriormente, sido julgada prejudicada, em razão de seu Autor não haver promovido a emenda à Inicial para indicar como inconstitucional a Medida Provisória posteriormente editada sobre o mesmo assunto, ainda sim, os argumentos trazidos pelo Pleno do Pretório Excelso são plenamente aplicáveis ao caso presente;

- desta forma, entende cabível o reconhecimento da inconstitucionalidade da exigência da COFINS sobre as receitas das vendas feitas à Zona Franca de Manaus;

- que elaborou planilha analítica detalhando todas as notas relativas às operações de vendas realizadas junto à Zona Franca de Manaus durante o período ora

pleiteado, uma vez que a das Notas Fiscais relativas às operações discutidas conturbariam a apuração adequada do direito creditório, bem como tornaria a análise extremamente morosa. Caso necessário, requer a conversão do julgamento em diligência, para que seja determinada a conferência das notas fiscais e demais documentos que embasaram a planilha analítica;

- por fim, requer seja dado provimento ao recurso, reformando a decisão de primeira instância, reconhecendo integralmente seu crédito.

O processo digitalizado foi 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.

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

§ 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.

Para melhor sintetizar a questão, transcrevemos resumo elaborado pela ilustre julgadora do acórdão recorrido, com o qual concordamos inteiramente (fls. 55):

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;

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, 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 03/2003**, quando a isenção pleiteada alcançava apenas as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do artigo 14 da MP nº2.158-35, de 2001 (e não há elementos nos autos que demonstrem ser as receitas decorrentes de tais receitas), entendo que deve ser **negado o pedido de ressarcimento e, consequentemente, não homologada a declaração de compensação efetuada.**

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

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Processo nº 13819.903346/2008-54
Acórdão n.º **3202- 000.415**

S3-C2T2
Fl. 86

CÓPIA