



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

**Processo nº** 13820.000273/2003-01  
**Recurso nº** 251.900 Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-00.457 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 19 de maio de 2010  
**Matéria** RESTITUIÇÃO/COMP COFINS  
**Recorrente** ÁPICE ARTES GRÁFICAS LTDA  
**Recorrida** DRJ - CAMPINAS/SP

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**

Período de apuração: 01/05/1994 a 30/11/1996

**RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO.**

O direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contado da data do pagamento.

**ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.**

A isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25 de 2000, quando se tratar de vendas à Zona Franca de Manaus, aplica-se tão somente às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do citado artigo.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Carlos Henrique Martins de Lima, que votou pelo reconhecimento da isenção Cofins das mercadorias destinadas à ZFM.

Alexandre Kern - Presidente.

Daniel Maurício Fedato – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Belchior Melo de Sousa, Carlos Henrique Martins de Lima, Rangel Perrucci Fiorin, Daniel Maurício Fedato (Relator) e Hécio Lafetá Reis.

## Relatório

Trata o presente Recurso voluntário contra o Acórdão proferido pela DRJ de Campinas/SP, que não reconheceu a manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente.

Conforme descrito nos Autos, verifica-se que a DRJ não acatou o pleito pelas seguintes considerações, Ementa da decisão:

*“RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO.*

*O direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contado da data do pagamento.*

*Zona Franca de Manaus. Isenção.*

*A isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25 de 2000, quando se tratar de vendas à Zona Franca de Manaus, aplica-se tão somente às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do citado artigo.”*

Cientificada e não satisfeita a Recorrida, em suma, apresenta a este Conselho suas alegações:

- a) o objetivo do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, foi atribuir às operações com a Zona Franca de Manaus as mesmas regras jurídicas relativas aos tributos que atingem exportações de mercadorias. O art. 40 do ADCT manteve a intenção do legislador ordinário de incrementar a produção e comercialização daquela região;
- b) a expressão “constantes da legislação em vigor”, prevista no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, nada quer dizer além de que a equiparação das operações de exportação de mercadoria ou serviços com as da Zona Franca de Manaus abrangem qualquer espécie de tributos, ou seja, é universal;
- c) O Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia da expressão “Zona Franca de Manaus” contida no inciso I, do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000.
- d) Conforme entendimento do STJ, a extinção do crédito tributário opera-se com a homologação do lançamento, o que na prática resulta num prazo de dez anos: cinco para a homologação tácita e mais cinco para o exercício do direito à restituição de recolhimento indevido.

Em síntese, é o relatório.

*✍*

## Voto

Conselheiro Daniel Maurício Fedato, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais exigências legais, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatório demonstra a Interessada aguarda:

a) entendimento de que o prazo decadencial começa “correr” após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somando mais cinco, “5+5 = 10 anos”; e

b) isenção da exigência da Cofins as receitas relativas de vendas à Zona Franca de Manaus.

Antes da análise do mérito, referente ao prazo decadencial, evoco os arts. 165 e 168 do CTN, que trata sobre o direito e prazos para requerer a repetição do indébito:

*“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

*(...)*

*Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LC nº 118, de 2005)*

*II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”*

*cl*

Assim, deduz-se que o direito de restituição de tributo pago a maior ou de forma indevida, situação em que supostamente se enquadraria o presente caso, se extingue após cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Portanto, o prazo de cinco anos para pleitear a repetição do indébito se inicia com o pagamento antecipado que se extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, manifestando-se sobre o assunto, emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 18 de outubro de 1999, posicionando-se nos seguintes termos:

I – o entendimento de que termo “*a quo*” do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do Senado, no controle difuso, contraria o princípio da segurança jurídica, por ampliar o efeito *ex tunc*, de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;

II – os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, “b” da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo CTN;

III – o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorre de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código.

Posteriormente considerando o teor do Parecer acima transcrito, o Secretário da Fazenda Nacional expediu o Ato Declaratório nº 96, de 26 de novembro de 1999, fixando a interpretação, acerca do prazo para a formulação de repetição para indébito, *in verbis*:

*“I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).”*

Ressalte-se ainda, que por possuir caráter interpretativo, o citado Ato Declaratório, aplica-se a fato pretérito, conforme o disposto no art. 106, I, do CTN. Assinale-se, também, que tal norma deve ser entendida no sentido de que a extinção do crédito



tributário, como referida no art. 168, inciso I, do CTN, ocorre na data do pagamento indevido ou maior que o devido.

A esse respeito, sobre o prazo decadencial a Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, soterrou definitivamente a questão, estabelecendo em seus artigos 3º e 4º que:

*“Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do CTN, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 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, CTN“*

No que tange, a base de cálculo da Cofins das receitas relativas às vendas da Zona Franca de Manaus, acato o entendimento da DRF de Santo André/SP, e da DRJ de Campinas, onde ambas detiveram o seguinte raciocínio, *“somente estarão isentas da exigência do PIS e da Cofins as receitas de vendas à Zona Franca de Manaus, posteriores a 18.12.2000, e mesmo assim apenas em relação às receitas discriminadas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001”*. Raciocínio este, que teve arrimo na *Solução de Divergência Cosit nº 22, de 19 de agosto de 2002, in verbis:*

*“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 à 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 que se acumulasse outras formas de incentivos, além da nele efetivamente prevista, nos termos constantes do art. 1º do Decreto-lei nº 1.435, de 17 de dezembro de 1975, in verbis:*

*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 nº 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 "draw back".*

*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 (PGFN), 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 referente ao assunto, inclusive quanto à manutenção da proibição das isenções para as receitas de vendas efetuadas a empresas estabelecidas nas localidades e estabelecimentos listados nos incisos I, II e III do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, mesmo que as receitas*

*de vendas se enquadrem nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX do art. 14, da citada Medida Provisória. Neste particular, a PGFN diz que é sabido que as pessoas jurídicas situadas nas áreas mencionadas, tradicionalmente, vêm sendo contempladas com toda a sorte de benefícios de natureza fiscal, há algumas décadas, o que faz crer ter sido a vontade do legislador deixá-las de fora de mais esse benefício fiscal.*

#### CONCLUSÃO

*18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo à recorrente que a **isenção da Cofins** prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e considerada a medida liminar deferido pelo STF, na ADIN nº 2.348-9, publicado no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000, suspendendo ex nunc a eficácia da expressão "**na Zona Franca de Manaus**" do inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se, exclusivamente, para as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo 14, ou seja:*

- a) 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;*
- b) receitas auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;*
- c) receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei nº 1.248, de 1972, destinada ao fim específico de exportação; e*
- d) receitas de vendas efetuadas com fim específico de exportação para o exterior, às empresas comerciais exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.*

*18.1. 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 Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e reedições, até a Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000*

*19. Somente a partir de 18 de dezembro de 2000, estão isentas do PIS/Pasep, as receitas de vendas relacionadas nas alíneas "a ", "b ", "c" e "d" do item 18, tendo em vista a medida liminar concedida pelo STF, na ADI nº 2.348-9, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000, e edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, e reedições, atual Medida Provisória nº 2.2.158-35, de 2001.*

*20. Ressalvadas as hipóteses previstas nos itens 18 e 19, sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem o benefício da isenção, todas as demais receitas de vendas efetuadas às pessoas jurídicas, mesmo que estabelecidas na Zona Franca de Manaus, independentemente de sua destinação ou finalidade. (destaques do original)"*

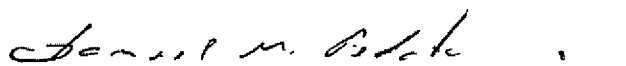
E com esse entendimento, concluiu:

*"Destarte, como bem concluiu o despacho da DRF, a pretensão da contribuinte não tem fundamento, pois somente a partir de 18/12/2000 as receitas de vendas à Zona Franca de Manaus estão isentas da exigência do PIS e da Cofins, e mesmo assim apenas em relação às receitas discriminadas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, o que a contribuinte não comprovou ser o caso.*

*Em face do exposto, voto pelo não reconhecimento do direito creditório em litígio e pela não-homologação de todas as declarações de compensação a ele vinculadas."*

Com essas considerações, não acolho o entendimento do prazo decadencial, assim como a solicitação da isenção da exigência da Cofins as receitas relativas de vendas à Zona Franca de Manaus.

Face ao exposto, voto por negar provimento ao Recurso, pelo não reconhecimento do direito creditório em litígio e pela não homologação das declarações de compensação a ela vinculadas.



Daniel Maurício Fedato