



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

**Processo n°** 13888.904234/2009-88  
**Recurso n°** 868.286 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-01.029 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 03 de junho de 2011  
**Matéria** Cofins - Declaração de Compensação  
**Recorrente** CRISTINA APARECIDA FREDERICH & CIA. LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Data do fato gerador: 15/03/2004

COMPENSAÇÃO. SAÍDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

A isenção 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, exclusivamente, às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes, que davam provimento ao recurso.

Ausente o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra e Alexandre Gomes.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 63 a 88) apresentado em 15 de julho de 2010 contra o Acórdão nº 14-28.388, de 09 de abril de 2010, da 4ª Turma da DRJ / RPO (fls. 55 a 60), cientificado em 15 de junho de 2010, que, relativamente a declaração de compensação de Cofins recolhida em 15 de março de 2004, considerou improcedente a manifestação de inconformidade da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Data do fato gerador: 29/02/2004*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.*

*A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.*

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

*São isentas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a partir de 18 de dezembro de 2000, exclusivamente as receitas de vendas efetuadas para as empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei nº 1.248, de 1972, destinadas ao fim específico de exportação e para as empresas comerciais exportadoras, registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, estabelecidas na Zona Franca de Manaus. As vendas efetuadas às demais pessoas jurídicas, mesmo que localizadas na Zona Franca de Manaus, são tributadas normalmente.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

O pedido foi inicialmente indeferido em 15 de abril de 2005.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

*Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra não homologação de compensações declaradas por meio eletrônico (PER/DCOMP), relativamente a um crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, que teria sido recolhido a maior no período de apuração de 29/02/2004, sobre vendas realizadas à Zona Franca de Manaus.*

*A declaração de compensação apresentada baseia-se no entendimento da requerente de que as vendas à Zona Franca de Manaus (ZFM) naquele período estavam isentas dessas contribuições e, portanto, o pagamento teria sido feito a maior.*

*A DRF de Piracicaba, SP, por meio de despacho decisório de fl. 20, não homologou a compensação declarada, por inexistência de crédito.*

*A interessada ingressou com manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:*

- I. O art. 4º do Decreto-Lei (DL) no 288, de 1967, equiparou, para todos os efeitos fiscais, as exportações às vendas à ZFM e que, com o advento da Constituição de 1988, esse decreto-lei foi recepcionado e incorporado pelo ordenamento jurídico vigente pelo art. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).*
- II. As normas editadas com o fim de restringir a isenção e, depois, a imunidade do PIS e da Cofins, relativamente às remessas para a Zona Franca de Manaus — qual seja, a Lei 9.004/95, que alterou o art. 5º da Lei nº 7.714/88, o Decreto nº 1030, de 1993, a MP nº 1858-6, de 1999, a MP nº 2.037-24, de 2000 e a Lei nº 10.996, de 2004 — também padecem de inquestionável ilegalidade e inconstitucionalidade, uma vez que, além de contrariarem o art. 4º do DL 288/67 e os artigos 40 e 92 da ADCT, implicam na distorção de um conceito amplo de exportação.*
- III. O Supremo Tribunal Federal (STF), na ADIn no 2.348-9, suspendeu a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, contida no inciso I, § 2º do art. 14 da Medida Provisória (MP) no 2.037-24, de 2000, que discriminava as exclusões das isenções da Cofins e da contribuição ao PIS. Desta forma, na reedição da MP no 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000 a exclusão de isenção foi retirada do texto legal, de modo que as vendas à ZFM tornaram-se isentas dessas contribuições, sendo esse o entendimento do Superior Tribunal de Justiça.*
- IV. Ante o exposto, requer o reconhecimento do direito creditório referente aos recolhimentos indevidos ou a maior a título de PIS e Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias à Zona Franca de Manaus, isentas de tais exações. Requer também a homologação das compensações de todos os débitos declarados pela empresa, excluindo-se multa e juros indevidamente considerados no demonstrativo apresentado junto à decisão em análise e a conexão de processos similares da mesma empresa, para evitar decisões divergentes sobre a mesma matéria.*

A DRJ considerou que somente vendas efetuadas a empresas comerciais exportadoras seriam isentas da contribuição.

No recurso, a Interessada inicialmente requereu o reconhecimento da conexão entre os processos relativos à Cofins dos períodos de dezembro de 2002 a maio de 2004 e ao PIS de janeiro de 2001 a julho de 2004.

A seguir, alegou ser nulo o acórdão de primeira instância, pelo fato de não haver apreciado matéria alegada na impugnação, o que poderia ser efetuado, segundo a recorrente, sem implicar análise da inconstitucionalidade de lei.

No mérito, alegou haver equiparação das vendas destinadas à Zona Franca de Manaus às exportações, nos termos do Decreto-Lei nº 288, de 1967, da EC nº 33, de 2001 (imunidade), art. 40 da ADCT da CF de 1988, EC nº 42, de 2003.

Contestou a Solução de Divergência Cosit nº 22, de 2002, pois *“uma norma inferior não pode se sobrepor A Emenda Constitucional nº 42/2003, ao Ato de Disposições Constitucionais Transitórias e aos dispositivos constitucionais, sob pena de afrontar o princípio da hierarquia das normas”*.

Citou ementas de acórdãos administrativos cujo entendimento que lhe seria favorável.

Mencionou, a seguir, as normas limitadoras do “princípio da paridade tributária” (entre vendas à ZFM e exportações), reafirmando que, a partir da EC nº 33, de 2001, haveria imunidade e não apenas isenção.

Citou, então, ementas de decisões do Superior Tribunal de Justiça e de outros tribunais sobre os efeitos da exclusão da expressão “na Zona Franca de Manaus” do texto das reedições da Medida Provisória nº 2.037, de 2000.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Em relação à conexão de processos, esclareça-se que foram distribuídos os processos nºs 13888.904234/2009-88, 13888.904235/2009-22, 13888.904237/2009-11, 13888.906564/2009-16 e 13888.906565/2009-52.

Esses processos serão julgados conjuntamente, à vista do disposto no art. 49, § 7º, do Regimento Interno do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2010. Entretanto, caso haja mais processos, esses não poderão ser julgados e não é possível esperar que tais processos sejam eventualmente encontrados para se fazer o julgamento conjunto, pois implicaria maior demora na apreciação conjunta.

Ainda preliminarmente cabe esclarecer que não há nulidade no acórdão de primeira instância. Embora tenha a Interessada citado entendimento sobre a possibilidade de afastamento de lei sem sua declaração de inconstitucionalidade, de fato se trata de

argumentação retórica, baseada na evasiva de citar qualquer expressão diretamente ligada à inconstitucionalidade ou à sua declaração.

Se uma lei dispõe em sentido contrário ao que determina a constituição, há inconstitucionalidade material. Não há como simplesmente “abandonar” suas disposições para “preferir” as disposições constitucionais sem considerar que a lei contraria a Constituição.

Nesse contexto, aplicam-se o art. 62 do Regimento Interno do Carf e a Súmula Carf nº 2, descabendo também sua apreciação no âmbito do presente recurso.

Quanto ao mérito, adoto o entendimento do Acórdão 203-08988, RV 122018, de lavra da Ilustre Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins, cujo teor foi o seguinte:

*No que se refere 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.”*

*O Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art.7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, estabeleceu as condições para a concessão de isenção, assim dispendo:*

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

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

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

d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à 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.**”  
(grifou-se)

*A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, não fez qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas. A Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e reedições até a Medida Provisória nº 2.034-24, de 23 de novembro de 2000, redefiniu no seu art. 14 as regras de desoneração da contribuição em tela nas hipóteses especificadas e revogou expressamente todos os dispositivos legais relativos a exclusão de base de cálculo e isenção, existentes até o dia 30 de junho de 1999.*

*A respeito do instituto da isenção, deve ser lembrado que o Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 111, que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.*

*Não procede a argumentação da recorrente de que, para fins de isenção 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. O referido dispositivo estabelece:*

*“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)*

*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 suso transcrito, verbalizada na expressão seguinte: constante da legislação em vigor.*

*De outro lado, 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. Para que não paire dúvida do aqui afirmado, basta dar uma espiada na norma inserta no artigo 7º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, que se transcreve abaixo:*

*“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”.*

*Veja-se que o legislador, no dispositivo legal acima transcrito, 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.*

*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.*

*Por seu turno, a discussão a respeito do art. 40 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988, conforme dito preliminarmente, não será realizada por considerar que o contencioso administrativo não é o foro próprio e adequado para questionamentos de natureza constitucional.*

*Registre-se, por oportuno, que o Supremo Tribunal Federal, na ADIN nº 2.348-9, impetrada pelo Governador do Estado do Amazonas, na sessão plenária do dia 7 de dezembro de 2000, deferiu medida cautelar quanto ao disposto no inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000, suspendendo **ex nunc** a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”.*

*Acatando a liminar concedida pelo STF, na edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, publicada no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi suprimida a expressão “na Zona Franca de Manaus” do inciso I do § 2º do art. 14 que constava de suas edições anteriores.*

*Assim, enquanto não julgada definitivamente, a ADIN apenas suspende a eficácia da incidência de Cofins sobre as receitas de vendas efetuadas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus a partir da concessão de liminar pelo STF. Vale observar que o § 1º do art. 11 da Lei nº 9.868, de 1999 determina que “a medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, será concedida com efeito ex nunc, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa.”*

Para complementação do voto, adoto o entendimento do Acórdão 204-01806, de lavra da Ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta:

*Portanto, os efeitos da liminar concedida não se aplicam aos períodos compreendidos entre janeiro a dezembro/97, primeiro em virtude dos efeitos ex nunc concedidos pelo Tribunal, e segundo porque a alteração normativa incidiu sobre a Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000.*

*Quanto à aplicação do disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70/91 às vendas à ZFM, é de se observar que o referido dispositivo legal contempla apenas as operações de exportação e o CTN no seu art. 111, inciso II determina que se interpreta*

*literalmente a lei que dispõe sobre outorga de isenção. Assim sendo, não se pode estender os efeitos do disposto no referido art. 7º, bem como do disposto no Decreto-Lei nº 288/67, uma vez que naquele dispositivo consta expressamente que só diz respeito à legislação em vigor quando da sua edição, o que não é o caso dos autos.*

*No que diz respeito ao PIS, mantém-se as mesmas considerações tecidas para a Cofins sobre os efeitos da liminar concedida pelo STF em sede do ADIN nº 2348-9 e sobre a modificação normativa trazida pela Medida Provisória nº 2037-24, de 2000, bem como quanto à impossibilidade de se estender os efeitos do disposto no Decreto-Lei nº 288/67 ao caso dos autos. Além disto é de se observar que a partir da edição da Lei nº 7714/88, as vendas efetuadas a empresas estabelecidas na ZFM não estavam isentas desta contribuição, pelo que dispôs literalmente o art. 5º, §2º, alínea “a” do referido dispositivo legal.*

*“Art. 5º Para efeito de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, de que trata o Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.*

*“§ 1º Serão Consideradas exportadas, para efeito do disposto no caput deste artigo, as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972. (Parágrafo incluído pela MP 622, de 22.09.94)*

*“§ 2º A Exclusão prevista neste artigo não alcança as vendas efetuadas: (Parágrafo incluído pela MP 622, de 22.09.94)*

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

Ademais, adoto o entendimento da Receita Federal, que considera que “A isenção da Cofins (ou PIS/Pasep) 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, exclusivamente, às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo.”

O entendimento acima, exposto na Solução de Consulta n. 8, de 2002, é exatamente de que somente aquelas isenções previstas à época do mencionado Decreto-Lei n. 288, de 1967, é que se aplicam e não todos os casos do art. 14 da MP citada.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

Processo nº 13888.904234/2009-88  
Acórdão n.º **3302-01.029**

**S3-C3T2**  
Fl. 114

---