



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

Processo nº	13888.904238/2009-66
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3303-002.521 – 3ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de	25 de fevereiro de 2014
Matéria	PIS
Recorrente	CRISTINA APARECIDA FREDERICH & CIA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/03/2003

Ementa:

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÚIÇÃO.

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

RECEITAS DE VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 111 E 177 DO CTN.

As receitas decorrentes de vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus não configuram receitas de exportação e sobre elas incide a contribuição para o PIS/Pasep, conforme exegese dos artigos 111 e 177 do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Negado.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os conselheiros Alexandre Gomes (relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto, que davam provimento. Designado o conselheiro Paulo Guilherme Déroulède para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva

Presidente

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

Autenticado digitalmente em 13/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 13/06

/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/06/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 24/06/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 19/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Alexandre Gomes

Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Gileno Gurjão Barreto (Vice-Presidente), Paulo Guilherme Déroulède, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes (Relator).

Relatório

A controvérsia envolvendo o presente processo foi assim resumida ela DRJ de Ribeirão Preto:

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 PIS, que teria sido recolhido a maior no período de apuração de 31/03/2003, sobre vendas realizadas A Zona Franca de Manaus.

A declaração de compensação apresentada baseia-se no entendimento da requerente de que as vendas A 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. 40 do Decreto-Lei (DL) nº 288, de 1967, equiparou, para todos os efeitos fiscais, as exportações As vendas A 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 As 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 A 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 decisão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

Data do fato gerador: 31/03/2003

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

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

RECEITAS DE VENDAS A ZONA FRANCA DE MANAUS. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO.

Sao 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 as demais pessoas jurídicas, mesmo que localizadas na Zona Franca de Manaus, são tributadas normalmente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Contra esta decisão foi interposto Recurso Voluntário que reprisa os argumentos da manifestação de inconformidade já destacados acima.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE GOMES

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de compensação não homologada, cujo crédito seria decorrente de operações de venda para a Zona Franca de Manaus.

O Decreto 288/67 define a Zona Franca de Manaus como sendo “*uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.*

Seguindo com o objeto principal da Lei de desenvolver aquela região da Amazônia, entendeu-se por bem equiparar à exportação as operações realizadas com a ZFM, como se vê do art. 4º do Decreto Lei nº 288/67:

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.

O tratamento diferenciado permaneceu em vigor, mesmo com o advento da Constituição Federal de 1988, uma vez que Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, assim estabeleceu:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, determinou que as contribuições sociais não incidem sobre as receitas de exportação, nos seguintes termos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 19/06/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 24/06/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 19/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação

Assim, as operações realizadas com empresas sediadas na Zona Franca de Manaus são equiparadas a exportação para todos os efeitos legais e, portanto fora da incidência do PIS e da COFINS.

Contudo, a legislação infraconstitucional tratou de impor limitações ao disposto no Decreto Lei nº 288/67 e passou a impedir expressamente a exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

Em relação a COFINS, o Decreto 1.030/93 tratou da questão nos seguintes termos:

"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 recitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas;

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

(...)

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"

No âmbito do PIS, observo que a Medida Provisória nº 622, de 22 de setembro de 1994, e suas reedições, resultaram na edição da Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, que deu nova redação ao artigo 5º da Lei nº 7.714 de 1988, disciplinando que o direito à exclusão das receitas de exportações da base de cálculo da contribuição para o PIS não se aplicava às vendas efetuadas **"a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus"**.

Referido tratamento restritivo foi mantido pela Medida Provisória nº 1.212, de 29 de novembro de 1995 e reedições, que restou convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1988.

Neste meio tempo houve a edição da Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996, alterando a Lei Complementar nº 07, de 1970, assim como a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, mas essas não trataram especificamente da exclusão da base de cálculo ou da isenção do PIS nessas operações destinadas à Zona Franca de Manaus.

Foi então editada a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, que determinava em seu **artigo 14, inciso II e § 1º**, transcritos a seguir, que as receitas das vendas ao exterior estariam isentas das contribuições, mas que a referida isenção não alcançava as operações destinadas à Zona Franca de Manaus:

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

[...]

II – de exportação de mercadorias para o exterior;

§ 1º – São isentas das contribuições 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 área de livre comércio;

A mesma redação foi repetida quando da reedição da mesma Medida Provisória nº 2.037-23, que dispôs:

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 à 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 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;

(...)

Com base nessas prescrições legislativas podia-se chegar à conclusão inicial de que a legislação ordinária específica das contribuições não assegurou, como defende a Recorrente, o direito à exclusão da base de cálculo ou à isenção da contribuição do PIS e da COFINS. Pelo contrário, a legislação rechaçou expressamente a pretensão ao considerar que as operações destinadas à Zona Franca de Manaus não seriam agraciadas pelos benefícios concedidos às demais espécies de exportações.

Para chegar à conclusão diversa seria indispensável que este julgador administrativo analisasse a constitucionalidade da expressão “**estabelecida na Zona Franca de Manaus**” diante da regra do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais e Transitórias e do artigo 4º, do Decreto Lei nº 288/67 e declarasse sua incompatibilidade com o texto maior.

Entretanto, considerando as limitações previstas no art. 62 do Regimento Interno do CARF, é vedado ao julgador afastar dispositivo de lei ou decreto em vigor por inconstitucionalidade.

Contudo, com o advento da Medida Provisória nº 2.158/01 a expressão “**estabelecida na Zona Franca de Manaus**” deixou de constar expressamente do art. 14, § 2º, inciso I, tendo recebido a redação que abaixo transcrevo:

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

Documento assinado digitalmente conforme nº 2.2002-0024-062009
Autenticado digitalmente em 13/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 13/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/06/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 24/06/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 19/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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;

Não havendo mais a restrição imposta anteriormente às operações realizadas com a ZFM, aplicável ao presente caso a isenção prevista no inciso II, do art. 14 da MP nº 2.158-35 de 2001, posto que o pedido de restituição envolve pagamentos posteriores a janeiro de 2001.

Também aplicável ao caso o que prescreve Lei nº 7.714/88 com a redação dada pela 9.004/95:

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.

Também a Lei n.º 10.637/2002, normatiza:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Já em relação à COFINS, a Lei Complementar n.º 70/91, com as modificações trazidas pela Lei Complementar n.º 85/96, determina que:

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

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

Neste sentido também é a jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/05/2004

ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

A destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro segundo disposto no Decreto-lei 288/67. Tendo o artigo 40 do ADCT mantido as características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, por vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 e, ainda, considerando que a receita de exportações de produtos nacionais para o estrangeiro é desonerada do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal, enquanto não alterado ou revogado o artigo 4º do DL nº 288/67, sobre elas não incide o PIS e a COFINS. (Acórdão 3801-002.026. Processo nº 11065.915446/200949. Sessão de 20 de agosto de 2013)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2002 a 31/08/2002

BASE DE CÁLCULO. VENDAS A EMPRESA LOCALIZADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO DE PIS E COFINS A PARTIR DE DEZEMBRO DE 2000.

Nos termos do art. 14, II, e § 2º, I, da Medida Provisória nº

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/06/2001, Autenticado digitalmente em 13/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/06/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 24/06/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 19/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cofins, concedida às operações de exportação, abrange as vendas realizadas para as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de dezembro de 2000 em diante. (Acórdão nº 3401-002.242. Processo nº 10860.901135/200883. Sessão de 21/05/13)

Também no judiciário a posição aqui externada tem prevalecido, como vemos da posição pacificado no âmbito do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE OPERAÇÕES ORIGINADAS DE VENDAS DE PRODUTOS PARA EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ART. 4º, DO DL 288/67). PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo exegese do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a COFINS sobre tais receitas.

2. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido. (STJ. 1ª Turma. AgRg no Ag 1420880 / PE. Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. DJe 12/06/2013)

E ainda:

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

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

2. Consolidado no âmbito desta Corte que nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, a prescrição da pretensão relativa à sua restituição, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 118/05 (em 9.6.2005), somente ocorre após

expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita.

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

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

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

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

6. *Recurso especial não provido. (STJ. 2ª Turma. REsp 817847 / SC Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. DJe 25/10/10)*

Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a não incidência da PIS nas operações efetuadas com destino à Zona Franca de Manaus, devendo a autoridade fiscal analisar o crédito alegado, se de fato é relativo a operações com a Zona Franca de Manaus e se são suficientes para a compensação pleiteada, para então homologá-la até o limite do crédito reconhecido.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator

Voto Vencedor

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à não incidência de PIS/Pasep e de Cofins sobre as vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus.

Preliminarmente, a recorrente alegou nulidade da decisão de primeira instância, sob o fundamento de que o colegiado não teria enfrentado o principal argumento defendido pela recorrente (de que as vendas de mercadorias à Zona Franca de Manaus possuem o mesmo tratamento conferido às exportações para o exterior) e que teria mantido a cobrança de supostos débitos de PIS e Cofins, sob o argumento de que no âmbito administrativo não

seria possível a autoridade fiscal analisar a alegação da recorrente acerca da constitucionalidade da norma.

Entretanto, em sua impugnação, alegou, em diversos trechos, ilegalidade e constitucionalidade dos dispositivos legais que vedavam a aplicação da isenção às vendas efetuadas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, inclusive da norma que reduziu a zero as alíquotas de PIS/Pasep e Cofins, como no excerto abaixo:

"Também vale enfatizar, que as normas editadas com o fim de restringir a isenção aqui defendida e, depois, a imunidade do PIS e da COFINS, relativamente às remessas para a Zona Franca de Manaus, também padecem de inquestionável ilegalidade e constitucionalidade, uma vez que, além de contrariarem o artigo 4º, do DL 288/67 e os artigos 40 e agora 92 do ADCT, implicam na distorção de um conceito amplo de exportação (envolvendo remessas para a ZFM), utilizado pela Constituição Federal (art. 40 do ADCT) para limitar a competência tributária da União, dos Estados e do Distrito Federal, isto em afronta ao comando do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

...

Esta última norma, inclusive, muito embora tenha fixado, a partir de 1º/08/2004, uma alíquota 0 (zero) da contribuição ao PIS e da COFINS, tem efeitos nefastos para todas as empresas que, como a Manifestante, praticam vendas para a Zona Franca de Manaus, e estão inseridas na sistemática não-cumulativa dessas contribuições.

Em primeiro, porque frauda a garantia da imunidade constitucional inserida pela EC nº 33/2001 e possibilita a quem "tem a competência de tributar à alíquota zero" também possa, de uma hora para outra, sem o atendimento ao princípio da anterioridade, elevar a alíquota das contribuições ao PIS e COFINS. Está-se tributando (hoje com alíquota zero) aquilo que nunca poderia ser tributado.

...

Destarte, a partir da promulgação da EC 33/2001, por força do artigo 149 da Constituição Federal, que veio determinar que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, não há mais que se falar em isenção, mas sim em imunidade tributária. Logo, qualquer Lei ou ato normativo inferior que venha a dispor sobre base de cálculo ou mesmo cuidar de isenção sobre as receitas oriundas de vendas para Zona Franca de Manaus, está incorrendo em constitucionalidade, pois tais receitas estão fora do campo de incidência tributária, nos termos da Constituição Federal de 1988"

Não há reparos a fazer na decisão de primeira instância, pois ao julgador

Documentos assinados digitalmente conforme MP nº 2.200-2/06/2001
Autenticado digitalmente em 24/06/2014 por JOSÉ GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/06/2014 sob fundamento de
/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/06/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assina
do digitalmente em 24/06/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 19/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

inconstitucionalidade, exceto em relação a determinadas hipóteses, a teor do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, reproduzido no art. 59 do Decreto nº 7.574, de 2011 e no próprio Regimento deste Conselho em seus artigos 62 e 62-A¹, tendo inclusive tal matéria sido objeto de publicação da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Quanto à segunda alegação, o voto condutor do acórdão da DRJ consignou expressamente que o argumento da equiparação promovida pelo art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 1967, não deveria prosperar pela própria inteligência do dispositivo e utilizou os fundamentos e conclusão da Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2002, para enfrentar tal argumentação.

Portanto, afasto as preliminares argüidas.

Quanto ao mérito, a recorrente alega, fundamentalmente, que o art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 1967, equiparou as vendas para a Zona Franca de Manaus a uma exportação para o exterior, se aplicando como isenção ao PIS/Pasep e Cofins e, a partir da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, como imunidade.

Decreto-lei nº 288, de 1967:

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. (Vide Decreto-lei nº 340, de 1967) (Vide Lei Complementar nº 4, de 1969)

A redação do artigo 4º, de fato, equipara as vendas para a Zona Franca de Manaus a uma exportação para o estrangeiro. Entretanto, o faz para os efeitos fiscais da legislação em vigor, ou seja, não alcançaria tributos instituídos posteriormente a esta lei, de forma automática.

A interpretação da isenção segue os ditames dos artigos 111 e 177 do CTN, que assim dispõem:

¹ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou
II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. 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. O GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 13/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/06/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 24/06/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

...

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

A exegese dos dois artigos impede a aplicação extensiva da equiparação trazida pelo Decreto-lei nº 288, de 1967, a tributos que sequer haviam sido instituídos quando de sua publicação. O objetivo é garantir a isonomia e legalidade tributárias, vez que a regra geral é a tributação de todos os fatos que se subsumem à hipótese de incidência, enquanto a regra de isenção tem sua aplicação restrita ao comando legal de modo a evitar a aplicação extensiva ou analógica a situações de desoneração não expressamente previstas, em razão do caráter de excepcionalidade da norma isentiva.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988 determina que as isenções devem ser criadas por lei específica que as regule, ou seja, reafirmando o caráter de excepcionalidade da exclusão do crédito tributário:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias assegurada aos contribuintes, é vedado à União, aos Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Grifou-se)

Neste sentido, cita-se Regina Helena Costa²:

"Ao determinar, nesse dispositivo, que a interpretação de normas relativas à suspensão ou exclusão do crédito tributário, à outorga de isenção e à dispensa do cumprimento de obrigações acessórias seja "literal", o legislador provavelmente quis significar "não extensiva", vale dizer, sem alargamento de seus comandos, uma vez que o padrão em nosso sistema é a generalidade da tributação e, também, das obrigações acessórias, sendo taxativas as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de anistia. Em outras palavras, quis prestigiar os princípios da isonomia e da legalidade tributárias".

O STJ já se manifestou no mesmo sentido:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. EXTENSÃO A CONTRIBUINTE NÃO ALCANÇADO PELA NORMA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. *"É vedado ao Judiciário estender benefício fiscal a terceiro não alcançado pela norma legal que o instituiu." (AgRg no RMS 37.216/RJ, Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, julgado em 19.2.2013, DJe 27.2.2013.)*
2. *"A concessão de tal vantagem é função atribuída pela Constituição Federal ao legislador, que deve editar lei específica, nos termos do art. 150, § 6. A mesma ratio permeia o art. 111 do CTN, o qual impede que se confira interpretação extensiva em matéria de exoneração fiscal." (AgRg no RMS 35513/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7.2.2012, DJe 13.4.2012.)*

Agravo regimental improvido.(AgRg no RMS 37671 / RJ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2012/0074458-8).

Destaca-se no acórdão acima, reprodução de excerto do voto proferido no AgRg no RMS 35513/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7.2.2012, DJe 13.4.2012:

"A concessão de benefício fiscal é função atribuída pela Constituição Federal ao legislador mediante lei específica, nos termos do art. 150, §6º, in verbis:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a

² COSTA, Regina Helena, Curso de Direito Tributário, Saraiva, 2009, p. 164, apud PAULSEN, Leandro. Documento assinado digitalmente em 23/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 13/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Autenticado digitalmente em 13/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/06/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 24/06/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Impresso em 19/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

A norma revela a preocupação do Constituinte em evitar abusos na concessão de benefícios fiscais – afinal, a regra é o exercício positivo da competência tributária -, o que poderia comprometer a arrecadação de recursos públicos, frustrando as promessas do próprio constituinte e a concretização de direitos fundamentais, sobretudo os de cunho social.

Nessa linha, o art. 111 do CTN impede que se confira interpretação extensiva em matéria de exoneração fiscal. Eis o teor do dispositivo:

....

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A jurisprudência deste Tribunal é firme quanto à impossibilidade de se estender um benefício fiscal a terceiro não alcançado pela norma legal. Confiram-se:"

Menciona-se, ainda, o REsp 1.116.620/BA, Recurso Especial 2009/0006826-

7:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SERVIDOR PÚBLICO PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º DA LEI 7.713/88 COM ALTERAÇÕES POSTERIORES. ROL TAXATIVO. ART. 111 DO CTN. VEDAÇÃO À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. A concessão de isenções reclama a edição de lei formal, no afã de verificar-se o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos para o gozo do favor fiscal.

2. O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei 11.052/2004, é explícito em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteite

*deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (*numerus clausus*), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas.*

3. Consectariamente, revela-se interditada a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN. (Precedente do STF: RE 233652 / DF - Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, DJ 18-10-2002.

Precedentes do STJ: EDcl no AgRg no REsp 957.455/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/05/2010, DJe 09/06/2010; REsp 1187832/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; REsp 1035266/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 04/06/2009; AR 4.071/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 18/05/2009; REsp 1007031/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJe 04/03/2009; REsp 819.747/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/06/2006, DJ 04/08/2006)

4. In casu, a recorrida é portadora de distonia cervical (patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias - fls. 178/179), sendo certo tratar-se de moléstia não encartada no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88.

5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Sobre a não extensão da isenção a tributos instituídos posteriormente, menciona-se o AgRg no REsp 1.434.314/PE, Agravo Regimental no Recurso Especial 2014/0032029-1:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. LEI Nº 9317/96. SIMPLES. ISENÇÃO. NÃO- OCORRÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. Consoante proclamou esta Segunda Turma do STJ, ao julgar o REsp 1.039.325/PR, sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (Dje 13.3.2009), o fato de as empresas optantes pelo SIMPLES poderem pagar de forma simplificada os tributos listados no art. 3º, § 1º, da Lei 9.317/96 não induz à conclusão de que 2 não se sujeitam a nenhum tributo posteriormente

Documento assinado digitalmente conforme MP 2.240-2
Autenticado digitalmente em 13/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 13/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/06/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 24/06/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 19/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

instituído. As isenções só podem ser concedidas mediante lei específica, que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo (art. 150, § 6º, da Constituição da República). A interpretação extensiva da lei de isenção, para atingir tributos futuramente criados, não se coaduna com o sistema tributário brasileiro. O art. 3º, § 4º, da Lei 9.317/96 deve ser interpretado de forma sistemática com o disposto no art. 150, § 6º, da Constituição e no art. 111 do CTN. As empresas optantes pelo SIMPLES são isentas apenas das contribuições que já haviam sido instituídas pela União na data da vigência da Lei 9.317/1996. Com efeito, firmou-se nesta Corte o entendimento de que não há isenção do PIS-Importação e da COFINS-Importação, na hipótese de pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, porque a Lei 9.317/96 não poderia isentar contribuições que foram criadas por lei posterior, nos termos do artigo 177, II, do CTN, que preceitua que a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão. Ademais, pela interpretação teleológica da Lei 9.317/96, verifica-se que o legislador não demonstrou interesse em isentar tais pessoas jurídicas do pagamento das contribuições que custeiam a Seguridade Social, e, com o advento da Lei Complementar 123/2006, que revogou a Lei 9.317/96, ficou expressa a intenção legislativa de tributar as empresas de pequeno porte e microempresa, mesmo optantes pelo SIMPLES. (grifos não originais).

2. Agravo regimental não provido.

Infere-se, assim, que a equiparação promovida pelo Decreto nº 288, de 1967, não pode ser compreendida como irrestrita e automática, sob pena de afronta aos artigos 111 e 177 do CTN, pois que não se referiu ao PIS/Pasep e Cofins, dado que tais exações não existiam no ordenamento jurídico. Ressalte-se, ainda, que o legislador ordinário não estendeu a equiparação de forma irrestrita a tributos já instituídos à época do decreto, como pode ser verificado no Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, evitando a cumulação com outros incentivos relativos à exportação. Citem-se:

Decreto-lei nº 1.435, de 1975:

Art 7º A equiparação de que trata o artigo 4º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não comprehende 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 " draw back ".

Assim, verifica-se que a equiparação não alcançou outros incentivos à exportação, como os acima mencionados, evidenciando o caráter restritivo da expressão “constantes da legislação em vigor” contida no artigo 4º do Decreto-lei nº 288, de 1967.

Pontue-se que a partir de 22/12/2000, com a exclusão da expressão “na Zona Franca de Manaus” do inciso I do §2º do artigo 14 da MP nº 2.037-25, de 2000, cujas reedições culminaram no texto final da MP nº 2.158-35, de 2001, a isenção para o PIS/Pasep e Cofins restou assim delineada:

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

Autenticado digitalmente em 23/06/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 13/06

/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/06/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assina

do digitalmente em 24/06/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 19/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 parágrafo anterior 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;

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.

A norma isentiva não traz qualquer equiparação das vendas à Zona Franca de Manaus à isenção de exportação para o exterior prevista no inciso II do *caput*. A interpretação literal do artigo 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, não permite esta equiparação, vez que esta somente foi efetuada pelo Decreto-lei nº 288, de 1967, refletindo os efeitos fiscais previstos na legislação então vigente. À vista do art. 177 do CTN, tal equiparação não pode ser estendida a tributos instituídos posteriormente, como foi o caso do PIS/Pasep e da Cofins.

Por sua vez, o artigo 40 do ADCT da Constituição Federal de 1988 manteve a Zona Franca de Manaus e seus incentivos fiscais, nos termos abaixo:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

A redação não cria nova hipótese de isenção nem de imunidade, mas convalida e recepciona o *status jurídico* da Zona Franca de Manaus e impede que legislação infraconstitucional mitigue a vigência ou a fruição dos incentivos fiscais a ela inerentes. Entretanto, como a equiparação promovida pelo Decreto-lei não se estende ao PIS/Pasep e Cofins, posto que instituídos após referido decreto-lei, o artigo 40 do ADCT da Constituição Federal não altera esta condição.

Corroborando o exposto, mencionam-se acórdãos deste Conselho e do antigo Conselho de Contribuintes:

Acórdão nº 201-80.247 proferido pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

...

RECEITAS DE VENDAS A EMPRESA ESTABELECIDA NA ZFM. ISENÇÃO. É cabível a exclusão da base de cálculo da Cofins das receitas decorrentes da venda a empresa estabelecida na ZFM a partir de dezembro de 2000, nos termos da Medida Cautelar exarada na ADI nº 2.348-9 e da nova redação dada ao art. 14 da Medida Provisória nº 2.034-25, de 21 de dezembro de 2000, e suas reedições, nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido art. 14.

Acórdão 3803-00.456 proferido pela Terceira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Período de apuração: 01/12/1999 a 31/03/2003. 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.

Acórdão nº 3402-00.637 proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento

Assunto: Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep Período de apuração: 01/11/2002 a 30/06/2004 VENDAS A EMPRESA ESTABELECIDA NA ZONA FRANCA DE MANAUS, ISENÇÃO, INCABÍVEL, As receitas decorrentes de vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus não configuram receitas de exportação e sobre elas incide a contribuição para o PIS, Assunto: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/11/2002 a 30/06/2004 VENDAS A EMPRESA ESTABELECIDA NA ZONA FRANCA DE MANAUS, ISENÇÃO, INCABÍVEL, As receitas decorrentes de vendas a empresas estabelecidos na Zona Franca de Manaus não configuram receitas de exportação e sobre elas incide a Cofins.

Acórdão nº 204-00.708 proferido pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

ZONA FRANCA DE MANAUS. Por expressa determinação legal (art. 111 do CTN) as normas que excluem ou suspendem o crédito tributário, ou ainda outorgam isenção, não de se interpretar literalmente, não podendo o caráter isencional sufragar-se em normas genéricas meramente correlatas.

Por fim, impõe ressaltar que a partir de 26/07/2004, com vigência da MP nº 202, de 2004, as receitas de vendas destinadas ao consumo e industrialização na Zona Franca de Manaus, por pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus ficaram sujeitas à alíquota zero relativamente à incidência para o PIS/Pasep e Cofins.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède