



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

**Processo n°** 13857.000494/2004-35  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-002.122 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de abril de 2013  
**Matéria** COFINS NÃO CUMULATIVA  
**Recorrente** TECUMSEH DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

COFINS. VENDAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EXPORTAÇÕES. EQUIPARAÇÃO.

O comando do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 é aplicável a toda e qualquer venda destinada à ZFM, equiparando-a a uma exportação (de acordo com a legislação que estiver vigente para as exportações no momento da operação), salvo nos casos em que lei posterior expressamente disponha de forma diversa.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. VENDAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO. FASES.

A questão do creditamento de Cofins não-cumulativa em relação a bens destinados à Zona Franca de Manaus passa por quatro fases: de 01/02/2004 a 25/07/2004 (com permissão do creditamento e da compensação, com base no art. 6º, I e § 1º da Lei nº 10.833/2003, combinado com o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967); de 26/07/2004 a 09/08/2004 (com vedação ao creditamento, por força do art. 2º da Medida Provisória nº 202/2004); de 10/08/2004 a 18/05/2005 (com possibilidade de creditamento, em virtude do art. 16 da Medida Provisória nº 206/2004, mas ausência de disciplina no que se refere ao permissivo de compensação); e a partir de 19/05/2005 (quando a possibilidade de creditamento recebeu disciplina no que pertine à compensação, pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005).

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 Domingos de Sá Filho e Ivan Allegretti. O Conselheiro Alexandre Kern votou pelas conclusões.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Rosaldo Trevisan - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Marcos Tranchesini Ortiz, Ivan Allegretti e Domingos de Sá Filho.

## Relatório

Versa o presente sobre DCOMP (fl. 11<sup>1</sup>) apresentada, em 15/09/2004, para compensar débitos de IRPJ e CSLL, no valor de R\$ 2.025.511,01, com créditos de Cofins não-cumulativa apurados no mês de julho de 2004 (fl. 12), no valor de R\$ 3.979.225,95 (utilizando-se o saldo remanescente em outras DCOMP, referentes a nove processos juntados ao presente, conforme fl. 32).

Ao analisar o crédito, a fiscalização concluiu pela glosa de R\$ 163.445,01, pelos seguintes motivos: (a) aquisições de insumos que não geram direito a crédito (R\$ 14.748,47); (b) depreciação de bens não utilizados na produção (R\$ 683,30); (c) depreciação relativa a mão-de-obra aplicada na manutenção do ativo (R\$ 2.837,99); (d) aluguéis pagos a pessoas físicas (R\$ 150,48); e (e) insumos aplicados em produtos vendidos para a Zona Franca de Manaus (R\$ 145.024,77). Com base nas conclusões da fiscalização (Informação Fiscal de fls. 429 a 433), foi emitido o despacho decisório de fls. 434 a 436, reconhecendo parcialmente o direito creditório, e homologando a compensação até o limite reconhecido.

Cientificada do despacho decisório, a recorrente apresenta manifestação de inconformidade (fls. 457 a 461) tão-somente em relação às glosas relativas a insumos aplicados na produção de bens destinados à Zona Franca de Manaus, sustentando que seu direito de promover vendas desoneradas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e para a Zona Franca de Manaus não decorreu, à época, das Medidas Provisórias nº 202/2004 ou nº 206/2004, mas de decisão judicial obtida em 13/03/2003, no processo nº 2002.61.20.004607-8, que ainda se encontrava pendente de julgamento no TRF da 3ª Região, tendo sido o recurso recebido apenas no efeito devolutivo. A decisão equiparou as vendas à ZFM a exportações, “impedindo que, direta ou indiretamente, normas de caráter infraconstitucional possam mitigar os benefícios criados em favor da referida área de livre comércio”. Contudo, argumenta que o art. 16 da MP nº 206/2004 não cria benefício novo, mas apenas esclarece os contornos do regime instituído pela MP nº 202/2004.

No julgamento de primeira instância, em 19/04/2010 (fls. 505 a 512), acordase que: (a) não há identidade entre o processo judicial (no qual se discute a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas de vendas de mercadorias efetuadas a empresas sediadas na ZFM) e o processo administrativo (no qual se discute a glosa sobre créditos de Cofins não-cumulativa sobre aquisições de insumos utilizados na produção de bens destinados à ZFM); (b) o direito assegurado em juízo (reconhecimento de isenção para

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

receitas de vendas à ZFM) não implica o reconhecimento do creditamento, que só veio a ser instituído com a vigência do art. 16 da MP nº 206/2004; (c) ainda que fosse permitido o creditamento, este não poderia ser objeto de compensação com débitos referentes a outros tributos, conforme esclarece a Solução de Consulta nº 487, da DISIT/SRRF08, pois tal direito só seria viabilizado pela Lei nº 11.116, de 18/05/2005; (d) o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 contém a mesma prescrição do art. 16 da MP nº 206/2004, que assegurou o direito à manutenção dos créditos relativos às operações destinadas à ZFM; (e) também a Instrução Normativa SRF nº 379/2003 (vigente à época dos fatos), não contemplava o direito de compensação de créditos relativos a operações de vendas para a ZFM; e (f) “ainda que a contribuinte tivesse direito aos créditos no período referido pela fiscalização, estes créditos não poderiam ser utilizados para os fins propostos na DCOMP que motivou a instauração do processo que aqui se analisa”.

Cientificada da decisão em 01/06/2010 (conforme AR de fl. 514), a empresa apresenta recurso voluntário em 01/07/2010 (fls. 515 a 536), argumentando que: (a) a decisão judicial que obteve (de cunho declaratório, e que não foi bem compreendida pelo Fisco) equiparou suas vendas para a ZFM a exportações, que já gozavam da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tendo como efeito a possibilidade de aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de insumos utilizados na produção de mercadorias destinadas à ZFM; e (b) ainda que assim não se entenda, o direito ao aproveitamento de créditos relativos a aquisições de insumos utilizados na produção de mercadorias destinadas à ZFM decorre logicamente das normas que expressamente determinam a não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita auferida em tais vendas (efetuando um apanhado histórico de tais normas).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Apesar de a glosa inicialmente efetuada ser sensivelmente mais ampla, a matéria atualmente em discussão no presente processo restringe-se à possibilidade ou não de creditamento em relação a aquisição de insumos utilizados na produção de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, seja pelo fato de haver provimento judicial que a recorrente afirma assegurar tal direito, seja em decorrência da legislação vigente.

### Do provimento judicial pleiteado

A tutela jurisdicional buscada pela recorrente no processo nº 2002.61.20.004607-8, em 18 de outubro de 2002 (fls. 489 e 490) é no sentido de que, “em face da inconstitucionalidade do parágrafo 2º, “a” do art. 1º da Medida Provisória nº 622, de 22 de setembro de 1994 (convertida posteriormente na Lei nº 9.004/95), e o parágrafo único, “a” do art. 1º do Decreto nº 1.030, por lesivos ao art. 40 do ADCT, a Impetrante não sofra restrições de qualquer natureza em decorrência do não recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e

da Cofins sobre as vendas efetuadas a empresas situadas na ZFM desde janeiro de 2001 (em razão da ADIn nº 2348-9), ou da autocompensação dos valores recolhidos indevidamente<sup>2</sup>.

Veja-se que a impetração antecede a própria existência da sistemática da não-cumulatividade para a Cofins, e a glosa em discussão no presente processo refere-se tão-somente à Cofins apurada sob tal sistemática.

Assim, acordamos com o julgador *a quo* no sentido de que não há identidade de objeto entre os pleitos administrativo e judicial da recorrente.

Não se entende haver nessa conclusão má interpretação do conteúdo da decisão judicial. O que ocorre é que a decisão judicial não versa sobre a modalidade tributária e a sistemática de tributação relativas ao montante glosado.

Contudo, se a influência que a recorrente credita à decisão judicial sobre o presente processo é em relação à equiparação das vendas à ZFM a exportações, e seus efeitos, já não se está a tratar do teor da decisão judicial que se está pleiteando, mas da interpretação de seus efeitos (como a possibilidade de creditamento em períodos que sequer constaram do pedido em juízo). E isso dista da simples aplicação da sentença.

Em que pese o exposto, trata-se a seguir da possibilidade de creditamento como decorrência lógico-histórica da legislação que versa sobre a matéria, que, como relatado, constitui o segundo tópico do recurso voluntário.

### **Da legislação vigente sobre a matéria**

É preciso inicialmente avaliar comando legal que se constitui em fundamento para toda a discussão sobre o tema, tendo em vista que a Zona Franca de Manaus é constitucionalmente reconhecida (arts. 40 e 92 do ADCT, com manutenção dos incentivos fiscais por 35 anos da promulgação da CF/1988). Tal comando é o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, que dispõe:

*“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.” (grifo nosso)*

Lendo o dispositivo, há uma certeza: o legislador buscou dar às destinações para a ZFM o mesmo tratamento fiscal que outorga às exportações. Contudo, manifesta-se dúvida sobre a amplitude da expressão “constantes da legislação em vigor”.

Uma acepção da expressão seria no sentido de que só os tratamentos fiscais aplicáveis às exportações que estivessem em vigor na data de publicação do Decreto-Lei seriam extensíveis à Zona Franca de Manaus. Nesse sentido, *v.g.*, acórdão unânime no âmbito deste CARF, do qual se transcreve o excerto do voto atinente ao tema em análise:

*“A expressão ‘constante da legislação em vigor’ contida no texto do art. 4º do Decreto-lei 288, de 1967, limita o alcance temporal do seu conteúdo à legislação em vigor à época em que foi publicado e não apenas equipara as vendas para a ZFM a uma exportação.*

<sup>2</sup> Em consulta ao sítio do TRF3, apurou-se que o processo se encontra concluso ao vice-presidente daquele tribunal, para decisão, desde 03/10/2012? 2.200-2 de 24/08/2001  
DocId: 31253438  
Autenticado digitalmente em 29/05/2013 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 30/05/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por ROSALDO TREVISAN  
Impresso em 04/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Com isto o legislador salvaguardou a possibilidade de, futuramente e respaldo na lei, tais vendas não mais se equipararem a uma exportação.*

*Resta claro que tal dispositivo **não possui o condão de modificar a legislação superveniente** que tenha instituído qualquer tributo ou contribuição social sobre as vendas à ZFM.*

***Se o legislador desejasse contemplar**, indistintamente, com a isenção, por período de tempo indeterminado, 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, (posteriores ao referido DL).*

*O que se conclui é que o art. 4º do Decreto-lei 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.**"<sup>3</sup> (grifo nosso)*

Outra acepção seria no sentido de que a expressão confere às vendas para a Zona Franca de Manaus o mesmo tratamento fiscal que vigore para as exportações. Assim, qualquer tratamento em vigor para as exportações é aplicável à ZFM, sem restrição temporal. Nesse sentido, v.g., acórdão igualmente unânime no âmbito deste CARF, do qual se transcreve também o excerto do voto referente ao tema em análise:

*“Não há dúvida de que o preceptivo em questão tenha instituído verdadeira equivalência, em termos fiscais, entre as operações comerciais que destinassem bens à Zona Franca de Manaus e as exportações de mercadorias, de tal sorte que as desonerações válidas para a segunda espécie se aplicassem, também, para a primeira. O questionamento, quanto ao dispositivo, diz respeito à abrangência do seu significado, em termos temporais.*

*Invocando a Solução de Consulta COSIT nº 7/06, a DRJ recorrida lê, na expressão ‘constantes da legislação em vigor’ uma limitação da equiparação aos favores fiscais já existentes quando da edição do Decreto-lei nº 288/67. E por assim entender, conclui que isenções outorgadas às exportações por normatização posterior, entre as quais as relativas à COFINS, não seriam extensíveis às vendas internas, com destino à ZFM.*

*O entendimento não me convence. Não me convence porque a fórmula legislativa, segundo penso, é indicativa do oposto, quer dizer, de que por seu intermédio se tenha pretendido colher, com a equiparação, também os incentivos fiscais que viessem a ser concedidos às exportações – e não apenas aqueles existentes em fevereiro de 1967. Fosse este o propósito da regra, e bastaria ao Executivo de então tê-la redigido de maneira a relacionar em lista as respectivas hipóteses. Realmente, circunscrevendo-se a*

*equiparação a benefícios já existentes, seria perfeitamente possível tê-lo feito.*

*Penso que a escolha da expressão ‘constantes da legislação em vigor’ teve em mira efeito diverso. Justamente porque a equivalência recairia sobre os incentivos fiscais já existentes e, também, sobre outros que, no futuro, as exportações porventura usufruissem, a solução foi o emprego da fórmula generalizante. **Todo o tratamento fiscal, tal como dispensado pela legislação em vigor às exportações, seria extensível às vendas de mercadorias para a ZFM.***

*Mais do que isso, a expressão “constantes da legislação em vigor” está a indicar que **as remessas de mercadorias à Zona Franca de Manaus terão tratamento jurídico-tributário equivalente àquele definido para as exportações concomitantemente praticadas. O regime jurídico das vendas à ZFM é, em suma, aquele definido pela legislação aplicável às vendas para o exterior.**”<sup>4</sup> (grifo nosso)*

Temos, de início, que é obnubilada a visão de que se pode interpretar literalmente um texto ambíguo, como o do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967. Veja-se que ambas as argumentações (que são flagrantemente opostas) partem da análise da redação do texto normativo, e ironicamente ambas afirmam que se tal texto desejasse dizer o oposto, deveria fazê-lo expressamente (seja no próprio texto do art. 4º ou em textos posteriores).

Além do exposto, um argumento de cunho redacional e outro sistemático nos levam a concluir que o art. 4º não ficou limitado a igualar as vendas para a ZFM à legislação que tratava das exportações em 1967.

O argumento redacional se ancora na análise da utilização de idêntica expressão na redação original do inciso I do art. 7º do mesmo Decreto-Lei nº 288/1967:

*“Art 7º As mercadorias produzidas, beneficiadas ou industrializadas na Zona Franca, quando saírem desta para qualquer ponto do território nacional, estarão sujeitas:*

*I - apenas ao pagamento do impôsto de circulação de mercadorias, **previsto na legislação em vigor**, se não contiverem qualquer parcela de matéria prima ou parte componente importada (...)” (grifo nosso)*

Adotado o mesmo raciocínio que a primeira decisão alberga (restrição às disposições existentes em 1967), caso houvesse uma alteração na legislação do “imposto sobre circulação”, cobrar-se-ia tal imposto de acordo com a legislação nova no restante do país, mas na Zona Franca de Manaus ainda se cobraria pela legislação antiga.

Não nos parece lógico o entendimento. Mais consentâneo com o conteúdo da norma seria a seguinte leitura (também literal) do *caput* e do § 1º: será cobrado o “imposto sobre circulação” de acordo com a legislação em vigor no momento da saída da Zona Franca de Manaus para qualquer parte do território nacional. Da mesma forma, a leitura correspondente ao art. 4º seria no sentido de que: uma exportação (venda) de mercadoria nacional para a Zona Franca de Manaus será equivalente a uma exportação para o exterior (devendo aquela ter os mesmos efeitos fiscais em vigor para esta).

<sup>4</sup> CARF, Acórdão nº 3403-01/099, Rel. Cons. Marcos Trancheski Ortiz, unânime, Sessão de 08.jul.2011.

O argumento sistemático se refere à própria estruturação da Zona Franca de Manaus. Objetivando representar uma área de livre comércio com o exterior, e constituindo-se em uma área aduaneira especial<sup>5</sup>, a Zona Franca de Manaus foi contemplada com benefícios fiscais na importação, na exportação e na internação (termo que corresponde à entrada de produtos procedentes da Zona Franca de Manaus no restante do território nacional). A sistemática da ficção territorial ali concebida ruiria se a cada norma que fosse editada para exportações, a Zona Franca de Manaus tivesse que ser expressamente nominada.

Assim, temos que não é necessário que a cada lei que trata de exportações se incluam expressamente as vendas para a Zona Franca de Manaus para que os efeitos fiscais a elas se alastrem. O entendimento aqui expresso encontra ainda companhia no posicionamento dominante do STJ:

*“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PIS. COFINS. VERBAS PROVENIENTES DE VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO DEC. LEI 288/67. PRECEDENTES.*

*1. A jurisprudência desta Corte é pacificada no sentido de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição para o PIS nem a Cofins sobre tais receitas. Precedentes: AgRg no REsp 1141285/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26/05/2011; REsp 817.847/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/10/2010; REsp 1276540/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/03/2012.”<sup>6</sup> (grifo nosso)*

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. (...) PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.*

(...)

*4. Nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição de 1988, a Zona Franca de Manaus ficou mantida "com suas 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". Ora, entre as "características" que tipificam a Zona Franca destaca-se esta de que trata o art. 4º do Decreto-lei 288/67, segundo o qual "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". Portanto, durante o período previsto no art. 40 do ADCT e enquanto não alterado ou revogado o art. 4º do DL 288/67, há de se considerar que, conceitualmente, as exportações para a Zona*

<sup>5</sup> Conforme Decisão CMC n. 8/1994 (Art. 6).

<sup>6</sup> AgRg no Ag 1400296/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em

**Franca de Manaus são, para efeitos fiscais, exportações para o exterior.** Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes: RESP. 223.405, 1ª T. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 01.09.2003 e RESP. 653.721/RS, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 26.10.2004) 5. "O Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar na ADI nº 2348-9, suspendeu a eficácia da expressão 'na Zona Franca de Manaus', contida no inciso I do § 2º do art. 14 da MP nº 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa à COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus." (REsp 823.954/SC, 1ª T. Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 25.05.2006)."<sup>7</sup> (grifo nosso)

Ainda em consonância com o entendimento jurisprudencial, há que se reconhecer que, dada a estatura de lei do comando do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, a lei posterior poderia excepcionar sua aplicação (ou dispor de forma diversa). Então, embora reconheçamos que os efeitos do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 se projetam no tempo, temos claro de que leis posteriores poderiam disciplinar tratamentos fiscais distintos para vendas destinadas à ZFM.

Em síntese: dado que o efeito do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 se projeta no tempo, tal comando é aplicável a toda e qualquer venda destinada à ZFM, equiparando-a a uma exportação (de acordo com a legislação que estiver vigente para as exportações no momento da operação), salvo nos casos em que lei posterior expressamente disponha de forma diversa.

Os créditos de que trata o presente processo se referem à Cofins não-cumulativa apurada no mês de julho de 2004. Assim, não serão aqui analisadas as normas que estabeleceram tratamento fiscal distintivo entre vendas destinadas à ZFM e exportações em períodos anteriores (v.g. a Medida Provisória nº 1.858-6/1999, que foi inclusive objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.348, na qual o tratamento distintivo foi rechaçado liminarmente pelo STF, que, após reiteradas reedições do texto da MP sem a diferenciação entre venda à ZFM e exportação, entendeu que a ação perdera o objeto).

A Cofins, sob a sistemática da não-cumulatividade, é tratada na Lei nº 10.833, de 29/12/2003. Tal lei institui a sistemática em seu art. 1º, estabelecendo no inciso I do art. 6º a não incidência da Cofins sobre receitas decorrentes de exportações:

*"Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

(...)

**Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:**

**I - exportação de mercadorias para o exterior;**

(...)

<sup>7</sup> REsp 1084380/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 26/03/2009, digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001



§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria. (...)” (grifo nosso)

Não tendo sido modificado o teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, que estabelece que as exportações de mercadorias nacionais para a ZFM equivalem a uma exportação para o estrangeiro, não se vê como excepcionar as vendas para a ZFM dos comandos legais que tratam da não incidência e da possibilidade de creditamento. A “legislação específica aplicável à matéria” compensação (essencialmente o art. 74 da Lei nº 9.430/1996) também não apresenta óbice à aplicação do disposto no art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967.

Em 26/07/2004, entra em vigor a Medida Provisória nº 202, de 23/7/2004<sup>8</sup>, que dispõe em seu art. 2º:

“Art.2º Ficam reduzidas a 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.

Parágrafo único. Aplicam-se às operações de que trata o caput 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.” (grifo nosso)

Assim, passa a haver um tratamento distintivo entre as operações de exportação e de venda destinada à ZFM. Enquanto não incide a Cofins sobre as receitas decorrentes da exportação *stricto sensu* (Lei nº 10.833/2003, art. 6º, I), as receitas de vendas para a ZFM passam a ser tributadas por regra mais específica, com alíquota zero (MP nº 202/2004, art. 2º, *caput*), buscando impossibilitar o creditamento de Cofins pela empresa compradora na ZFM, tendo em vista que não houve pagamento na etapa anterior (MP nº 202/2004, art. 2º, parágrafo único). O foco da MP fica claro em sua Exposição de Motivos:

“(…) 7. A presente Medida Provisória contempla, também, a inserção de dispositivo reduzindo a 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), quando efetuadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

<sup>8</sup> Posteriormente convertida na Lei nº 10.996, de 15/12/2004.

8. O parágrafo único do referido dispositivo manda aplicar às operações de que trata o **caput** 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.

9. Com isso, Senhor Presidente, as mercadorias serão remetidas para a ZFM com a incidência de alíquota zero. Porém, por não haver efetivo pagamento na fase anterior, não gerarão crédito na apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas pelas empresas situadas na ZFM.

10. Obtém-se, com essa medida, tratamento isonômico e neutralidade tributária, compatível com o sistema não-cumulativo de cobrança da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, que tem por pressuposto o creditamento do valor das contribuições efetivamente pago na etapa anterior.”(grifo nosso)

E tal tratamento distintivo implica a exclusão das receitas de vendas para a ZFM do comando do inciso I do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que trata de não incidência. Por consequência, inviabiliza-se o creditamento também ao vendedor.

Argumentar que não poderia ter havido tal tratamento distintivo, por ofensa a disposição constitucional (v.g. o art. 40 do ADCT), é matéria de apreciação vedada por este CARF (conforme Súmula nº 2), pois implicaria negar vigência a dispositivo legal mediante apreciação de sua inconstitucionalidade. Também não subsistiria a argumentação no sentido de que a empresa obteve a equiparação “venda à ZFM x exportação” pela via judicial (mesmo que a tivesse obtido em definitivo), porque a decisão teria sido emitida em relação a quadro normativo diverso, já existindo leis posteriores (todas as leis após a sistemática da não-cumulatividade) a tratar da matéria.

A possibilidade de manutenção do crédito pelo vendedor só viria a ser novamente contemplada no art. 16 da Medida Provisória nº 206, de 06/08/2004 (vigente a partir de 09/08/2004)<sup>9</sup>:

“Art. 16. As **vendas efetuadas** com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS **não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados** a essas operações.” (grifo nosso)

Poder-se-ia argumentar que a expressão “manutenção” no texto, sugere a natureza declaratória (ao invés de constitutiva) do dispositivo. E isso até parece ser endossado pela justificativa apresentada para o art. 16 na Exposição de Motivos da referida Medida Provisória:

“19. As disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.”

Contudo, há que se apresentar ainda um comando legal derradeiro em nossa análise - o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18/05/2005 (vigente a partir de 19/05/2005):

“Art. 16. **O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de**

<sup>9</sup> Atualmente art. 17 da Lei nº 11.033/2004, de 24/08/2001

dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário **em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004**, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

**Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.**” (grifo nosso)

A leitura deste artigo (principalmente de seu parágrafo único) nos leva à crença de que a única forma de interpretar todos os comandos legais apresentados como sendo componentes de um “sistema harmônico”, de forma a que não tenhamos nenhum como inócuo, desnecessário ou contraditório, é visualizarmos o art. 16 da Medida Provisória nº 206, de 06/08/2004 (atual art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004) com natureza constitutiva. Entender de forma diversa implicaria discussão sobre a constitucionalidade de eventual irradiação pretérita do parágrafo único, tarefa vedada ao julgador deste CARF pela já referida Súmula nº 2 do tribunal administrativo.

Na Informação Fiscal (fls. 432 e 433), motiva-se a glosa do item em discussão (falta de estorno de crédito de Cofins não-cumulativa relativo a produtos vendidos para a Zona Franca de Manaus com alíquota zero) sob o argumento de que o creditamento era permitido até 25/07/2004, e que passou a ser vedado somente no período no qual vigorou a alíquota zero (de 26/07/2004 - data de entrada em vigor da Medida Provisória nº 202/2004, até 09/08/2004 - data de entrada em vigor da Medida Provisória nº 206/2004, que teria permitido a manutenção dos créditos). E a glosa se refere exclusivamente ao período de apuração de julho de 2004.

Assim, assiste razão à fiscalização, pelo que poderíamos culminar o entendimento expresso nesta parte do voto, a partir da abordagem lógico-histórica proposta no recurso voluntário, com a afirmação de que a questão do creditamento de Cofins não-cumulativa em relação a bens destinados à Zona Franca de Manaus passa por quatro fases: de 01/02/2004 a 25/07/2004 (com permissão do creditamento e da compensação, com base no art. 6º, I e § 1º da Lei nº 10.833/2003, combinado com o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967); de 26/07/2004 a 09/08/2004 (com vedação ao creditamento, por força do art. 2º da Medida Provisória nº 202/2004); de 10/08/2004 a 18/05/2005 (com possibilidade de creditamento, em virtude do art. 16 da Medida Provisória nº 206/2004, mas ausência de disciplina no que se refere ao permissivo de compensação); e a partir de 19/05/2005 (quando a possibilidade de creditamento recebeu disciplina no que pertine à compensação, pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005).

O caso em análise está, assim, inserido no contexto de período para o qual **não poderiam ter coexistido o creditamento e a compensação.**

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Rosaldo Trevisan

CÓPIA