



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

Processo n° 10120.003259/2006-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.390 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2018
Matéria PIS E COFINS
Recorrente HYPERMARCAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2002

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPORTAÇÃO. ESPONSABILIDADE. EMPRESA PRODUTORA VENDEDORA.

A isenção do PIS Faturamento e Cofins concedidas nas operações de exportação contempla apenas aquelas efetuadas com finalidade específica de exportação, demonstrada quando as vendas realizadas pela empresa produtora-vendedora forem diretamente remetidas do seu estabelecimento para (i) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou (ii) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação. Não atendidas nenhuma das condições, a responsabilidade pelas Contribuições é da empresa produtora vendedora.

BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Não basta que a mercadoria tenha sido vendida para a empresa comercial exportadora, para que a contribuinte possa gozar da isenção de receita de vendas de mercadorias exportadas, deve restar comprovada a ocorrência da efetiva exportação. Não restando comprovado, nos autos, que as mercadorias da empresa-produtora, revendidas para as comerciais exportadoras, foram efetivamente exportadas, as receitas serão tributadas como se fossem destinadas ao mercado interno, devendo compor a base de cálculo da contribuição.

VENDAS PARA EMPRESAS ESTABELECIDAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. HIPÓTESES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO.

Esclarece a Solução de Consulta Cosit nº 08/2002 que as receitas de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus são isentas apenas se auferidas no contexto de uma das hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e LX, do artigo 14 da MP nº 2.158-35/2001, tendo em vista que o comando do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, que equipara a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus a uma exportação brasileira para o estrangeiro, aplica-se somente aos impostos e contribuições constantes da legislação vigente em 28 de fevereiro de 1967. Ou seja, os efeitos de tal equiparação não alcançam o PIS e a Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Não basta que a mercadoria tenha sido vendida para a empresa comercial exportadora, para que a contribuinte possa gozar da isenção de receita de vendas de mercadorias exportadas, deve restar comprovada a ocorrência da efetiva exportação. Não restando comprovado, nos autos, que as mercadorias da empresa-produtora, revendidas para as comerciais exportadoras, foram efetivamente exportadas, as receitas serão tributadas como se fossem destinadas ao mercado interno, devendo compor a base de cálculo da contribuição.

VENDAS PARA EMPRESAS ESTABELECIDAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. HIPÓTESES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO.

Esclarece a Solução de Consulta Cosit nº 08/2002 que as receitas de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus são isentas apenas se auferidas no contexto de uma das hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e LX, do artigo 14 da MP nº 2.158-35/2001, tendo em vista que o comando do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, que equipara a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus a uma exportação brasileira para o estrangeiro, aplica-se somente aos impostos e contribuições constantes da legislação vigente em 28 de fevereiro de 1967. Ou seja, os efeitos de tal equiparação não alcançam o PIS e a Cofins.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que davam provimento para excluir as vedas para a Zona Franca de Manaus da base de cálculo da Contribuição. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima ficou de apresentar declaração de voto. Acompanhou o julgamento o patrono do contribuinte, Dr. Olavo Marsura Rosa, OAB/GO 18.023, escritório Marsura, Melo Alves e Fernandes.

Winderley Morais Pereira - Presidente substituto e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Marcelo Giovani Vieira.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração para exigência do PIS e da COFINS referentes a diferenças apuradas em relação aos valores declarados e aqueles apurados no trabalho fiscal.

A origem das diferenças apuradas pela auditoria da RFB, referem-se a falta de comprovação das operações de venda realizadas para empresas comerciais exportadoras e destinadas à Zona Franca de Manaus.

A Recorrente, em sede de impugnação, alegou que o lançamento não descreveu de forma clara e suficiente as motivações e fundamentação para a exigência fiscal, não indicando de forma clara os valores glosados e os cálculos realizados para identificar os valores que foram objeto do lançamento fiscal, também não foram indicados corretamente .

Ainda em sede preliminar, alega a Recorrente, a ilegitimidade passiva, haja vista, que as operações realizadas com as comerciais exportadoras podem ser comprovadas e caso a exportação não se confirme, a Receita Federal deveria exigir os tributos das empresas comerciais exportadoras que não efetivaram a exportação.

Quanto ao mérito a Recorrente alegou que as vendas a comerciais exportadoras justificam a exclusão destas receitas da base de cálculo das contribuições e que as vendas para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio equiparam-se a exportação e portanto, estariam isentas do PIS e da COFINS não cumulativas. Foram juntadas à impugnação, documentos fiscais para comprovar as operações realizadas.

A Delegacia de julgamento converteu os autos em diligência para que a Unidade de Origem verifica-se a pertinência da documentação apresentada pela Recorrente e procedesse a separação dos lançamentos, visto que originalmente constava do presente processo também Auto de Infração para exigência do IPI. O lançamento referente ao IPI foi apartado do presente processo e deu origem ao Processo Administrativo 10120.016137/2008-39.

A Unidade de Origem acatou parte dos documentos apresentados, concluindo pela exclusão parcial da exigência fiscal para estas operações.

O restante do lançamento foi mantido parte por não estarem comprovadas as exportações pelas comerciais exportadoras e parte em razão de não serem consideradas como exportação as vendas à ZFM.

A decisão da DRJ foi assim ementada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2002

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal encontra-se devidamente motivado, com descrição dos fatos precisa e detalhada, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão, não se concretiza a hipótese de nulidade do Auto de Infração, e muito menos cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

LEGISLAÇÃO LNFRACONSTITUCIONAL. RECEPÇÃO POR CONSTITUIÇÃO POSTERIOR.

Cabe exame de constitucionalidade de lei apenas perante Constituição de sua época. Confronto entre ordenamento infraconstitucional e Constituição futura se resolve pela revogação ou recepção, sendo tal análise competência do Poder Judiciário, (i) tanto no controle difuso, diante da análise do caso concreto, (ii) quanto no controle abstrato, por meio de arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), proposta

por um dos legitimados no art. 103 da Constituição Federal de 1988, perante o STF.

VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE. EMPRESA PRODUTORA VENDEDORA.

A isenção do PIS Faturamento e Cofins concedidas nas operações de exportação contempla apenas aquelas efetuadas com finalidade específica de exportação, demonstrada quando as vendas realizadas pela empresa produtora-vendedora forem diretamente remetidas do seu estabelecimento para (i) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou (ii) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Não atendidas nenhuma das condições, a responsabilidade pelas Contribuições é da empresa produtora vendedora.

BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Não basta que a mercadoria tenha sido vendida para a empresa comercial exportadora, para que a contribuinte possa gozar da isenção de receita de vendas de mercadorias exportadas, deve restar comprovada a ocorrência da efetiva exportação. Não restando comprovado, nos autos, que as mercadorias da empresa-produtora, revendidas para as comercias exportadoras, foram efetivamente exportadas, as receitas serão tributadas como se fossem destinadas ao mercado interno, devendo compor a base de cálculo da contribuição.

VENDAS PARA EMPRESAS ESTABELECIDAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. HIPÓTESES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO.

Esclarece a Solução de Consulta Cosit nº 08/2002 que as receitas de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus são isentas apenas se auferidas no contexto de uma das hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e LX, do artigo 14 da MP nº 2.158-35/2001, tendo em vista que o comando do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, que equipara a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus a uma exportação brasileira para o estrangeiro, aplica-se somente aos impostos e contribuições constantes da legislação vigente em 28 de fevereiro de 1967. Ou seja, os efeitos de tal equiparação não alcançam o PIS e a Cofins.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Sendo os documentos claros, permitindo um adequado julgamento, torna-se prescindível a realização de perícia ou diligência para a solução da controvérsia. Além disso, não cumpridos os requisitos estipulados no inciso IV do art. 16 do PAF, cabe considerar não formulados quaisquer pedidos de diligência ou perícia, consoante § I o do mesmo art. 16 do citado diploma normativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO.

Aplica-se à Cofins o disposto em relação ao lançamento do PIS, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão a contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repisa alegações já trazidas na impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

Em sede preliminar existem questionamentos sobre a constitucionalidade da exigência fiscal, que não serão objeto de análise neste julgamento, em razão da incompetência deste colegiado para decidir sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Conforme a súmula CARF nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009.

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Ainda em sede preliminar, alega-se a existência de vícios no ato administrativo que não teria atendido aos requisitos de motivação e finalidade. Não vislumbro assistir razão ao recursos. O auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federa, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade autuante a lavratura do auto de infração.

A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou impugnação que foi apreciado em julgamento realizado na primeira instância. Irresignado com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolou recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas pela primeira instância, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto quanto ao lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

A decisão de piso ao analisar as alegações da Recorrente descreveu de forma cristalina as motivações e fundamentos do lançamento fiscal, conforme pode ser verificado no trecho abaixo extraído do voto condutor da decisão guerreada.

Por fim, vale esclarecer que os autos do processo encontram-se carregados com documentos probatórios robustos, como cópias das notas fiscais, extratos de telas de consulta dos sistemas internos, planilhas de cálculo demonstrativas, dentre outros, suficientes para suportar o lançamento fiscal. Durante a ação fiscal, valeu-se a autoridade fiscal não apenas de informações prestadas pela contribuinte, como alegado na peça de defesa; tratou de averiguar os fatos com a prudência necessária, podendo-se citar como exemplos as pesquisas realizadas no SISCOMEX para verificar a existência dos DDE e DSE informados nas Notas Fiscais, e a intimação realizada junto à empresa Quick Operadora Logística Ltda, no sentido de confirmar o transporte das mercadorias produzidas pela contribuinte, inclusive com apresentação dos correspondentes Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga, como se pode observar às fls. 339/341.

Ainda, ao contrário do que alega a impugnante, as planilhas de fls. 2088 e 2090 apresentam o demonstrativo de apuração da base de cálculo efetuado pela Fiscalização, e as de fls. 2089 e 2091 apresentam a diferença entre o valor apurado pela autoridade fiscal e o contribuinte. Por sua vez, as planilhas de fls. 2086 apresentam os valores consolidados das receitas de exportações não comprovadas, e as de fls. 447, 450, 454, 458, 462, 467, 474, 482, 488, 497 e 503, as receitas decorrentes de vendas a Zona Franca de Manaus, que passaram a integrar a base de cálculo apurada nas planilhas de fls. 2088 e 2090.

Traz ainda o recurso, alegação de ilegitimidade passiva Recorrente, sob o arrimo que a responsabilidade tributária deve recair sobre as comerciais exportadoras que não comprovaram a exportação dos produtos. Entendo não assistir razão a Recorrente. A operação de venda a comercial exportadora necessita ser realizada dentro das exigências legais para afastar a responsabilidade do vendedor, quais sejam, a transferência de mercadoria para recinto alfandegado, por ordem da comercial exportadora ou a transferência das mercadorias diretamente para embarque ao exterior. No caso em tela, a Fiscalização identificou que as mercadorias foram transferidas para a sede das comerciais exportadoras, o que afasta a presunção de exportação exigida pela legislação para afastar a responsabilidade do vendedor. Portanto a Recorrente nestas operações é o legítimo sujeito passivo. Estando correto o entendimento adotada pela Autoridade Autuante.

Quanto ao mérito o cerne da discussão é a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS nas operações de venda a comerciais exportadoras e empresas sediadas na Zona Franca de Manaus.

A previsão constitucional da imunidade para as vendas ao exterior consta do art. 149, § 2º da Constituição Federal.

"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.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

A previsão da isenção da COFINS consta do art. 14, incisos II, VIII, IX da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

“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;(grifei)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

*§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.*

*§ 2º As isenções previstas no **caput** e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:*

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; Revogado pela Lei nº 11.508, de 2007

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992."

Alega a Fiscalização que a Recorrente não comprovou a efetiva exportação das mercadorias vendidas a comerciais exportadoras e portanto, não poderia considerar isenta tais operações. A Recorrente afirma que comprovada a operação de venda à comercial exportadora, restaria configurada a previsão legal da isenção.

A venda para comercial exportadora com o fim específico de exportação é exigência da norma legal para configurar a isenção da operação. O fim específico de exportação deixa claro que o legislador não quis abarcar na isenção toda e qualquer operação realizada com a comercial exportadora. É necessário restar comprovado que a operação foi com fim específico de exportação. o art. 1º do Decreto 1.248/72 prevê a forma de comprovar que a operação foi realizada com o fim específico de exportação.

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento*

A legislação prevê duas situações em que o fim específico de exportação fica claramente comprovado. A primeira quando a mercadoria é remetida diretamente a recinto alfandegado com a finalidade específica de exportação. A movimentação da carga para um recinto alfandegado configura que os bens a ele destinados terão em regra destinação à exportação. Aquele que realiza uma operação com uma empresa comercial exportadora e remete sua mercadoria diretamente a um recinto alfandegado comprova de forma evidente a destinação a exportação e para estes casos, entendo não existir nenhum outro procedimento a ser exigido do vendedor.

A outra situação diz respeito a operações em que a mercadoria é remetida diretamente para embarque para o exterior por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Aqui também existe uma exigência imposta ao vendedor, que ele encaminhe a mercadoria diretamente para embarque em veículo internacional destinado a exportação. Também para esta situação, estando comprovado por meio de documentação fiscal inidônea a operação, resta configurada o fim específico de exportação.

Fora destas duas situações previstas na norma, entendo que é necessário a comprovação efetiva da exportação, não basta simplesmente comprovar que a mercadoria foi entregue no endereço da comercial exportadora. Nos fatos descritos no presente processo as mercadorias vendidas as comerciais exportadora foram entregues nos endereços das comerciais exportadoras, portanto para estas operações a comprovação efetiva da exportação e condição *sine qua non* para confirmar a isenção da operação.

Consultando os autos é possível identificar que todas as operações em que houve a comprovação efetiva da exportação foram acatados na decisão da primeira instância, restando aquelas operações em que não existiu a efetiva comprovação da exportação.

A Recorrente alega que caberia a Receita Federal depreender as diligências necessárias para comprovar as exportações e mesmo que não sendo comprovadas, o fato da operação ter sido realizada com uma comercial exportadora seria suficiente para comprovar a isenção. Entendo de forma diversa, conforme já explicitado neste voto, a ausência de comprovação efetiva da exportação das mercadorias afasta a aplicação do instituto da isenção à operação.

Quanto as vendas para a Zona Franca de Manaus é mister fazer um histórico da legislação que trata da matéria.

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.

Com a edição da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, foi instituída a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, que isentou as vendas para a exportação e não citou em nenhum momento o tratamento a ser dado as vendas para as empresas localizadas na ZFM. Disciplinando a matéria, posteriormente foi editado o Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993 que no seu art. 1º, Parágrafo único, excluiu da isenção da COFINS, as receitas referentes as vendas a ZFM. In verbis.

“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; (grifei)
- b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;
- c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do artigo 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992;
- d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.

Em seguida, foi editada a Lei nº 9.718/98, que ao disciplinar a COFINS alterou toda a legislação vigente. A referida lei não trouxe nenhuma indicação sobre o tratamento a ser aplicado às vendas a ZFM, entretanto, a discussão não foi adiante, em razão da edição da MP nº 1.8586, de 29 de junho de 1999 que no seu artigo 14, vedou expressamente a isenção da COFINS para as vendas realizadas para a ZFM e mantida pela MP nº 2.0372.

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;

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;(grifei)

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III - 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.

Na edição seguinte da Medida Provisória, retirou a restrição que continha o art. 14. Assim, a Medida Provisória com nº 2.03725, de 21/12/2000 e suas reedições excluíram a restrição para as vendas a empresas localizadas na ZFM.

Analisando a legislação aplicável a matéria, pode-se inferir que o posicionamento de conceder a isenção ou não para as operações de venda à Zona Franca de Manaus, em que pese suas diversas posições no tempo, no momento atual não possui nenhum ordenamento normativo específico. Diante do silêncio da norma é necessário que o interprete busque outros caminhos para determinar a solução da lide.

Consultando o Decreto-Lei nº 288/67, diploma normativo instituidor da ZFM, identifica-se no art. 14 a equiparação da vendas à ZFM a exportações para benefícios fiscais.

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 artigo em comento traduz expressamente a isenção para todos os tributos instituídos até a data da edição do Decreto.

Quanto a aplicação de isenção para tributos instituídos após a lei isentiva, foi tratada de forma específica no art. 177 do CTN.

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.
(grifo nosso)***

O inciso II do art. 177 do CTN determina que a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à edição da lei que cria a isenção. Assim, todo o arcabouço legal que trata da exoneração tributária somente aplica-se aos tributos vigentes na data sua edição. Tributos instituídos posteriormente para terem o mesmo tratamento tributário, necessitam de determinação legal específica. Destarte, no caso em tela, considerando que a equiparação à exportação prevista no Decreto-Lei 288/67 somente foi consignada para os tributos vigentes na data da sua edição, a equiparação a exportação para efeitos da incidência do PIS e da COFINS não é aplicável, pois, estes tributos foram posteriormente à edição do Decreto-Lei .

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Winderley Morais Pereira