



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10283.006040/2001-89
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-002.250 – 3ª Turma
Sessão de 8 de maio de 2013
Matéria ISENÇÃO - ZFM
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MICROSERVICE TECNOLOGIA DIGITAL DA AMAZÔNIA LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1997

NORMAS PROCESSUAIS. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS.

O recurso dirigido à instância especial, para ser admitido, deve cumprir estritamente os requisitos previstos no ato regimental. Em se tratando daquele previsto no art. 32, I do Regimento dos antigos Conselhos de Contribuintes baixado pela Portaria MF n° 55/2002, é fundamental demonstrar a contrariedade, seja à prova, seja à lei. Ainda que possa ser admitido por contrariedade à lei mesmo que intentado por contrariedade à prova dos autos, é imprescindível que a primeira contrariedade esteja devidamente demonstrada no recurso.

Recurso Especial do Procurador Não Conhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, maioria de votos, em não conhecer do recurso especial, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Relator), Marcos Aurélio Pereira Valadão e Otacílio Dantas Cartaxo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Rodrigo da Costa Possas - Relator

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Antônio Lisboa Cardoso, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN contra acórdão proferido pela Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento, por maioria de votos, ao Recurso Voluntário, sob a seguinte ementa:

IPI – INDUSTRIALIZAÇÃO – ZFM.

Preliminares afastadas na forma do voto vencido. Mérito comprovado que a operação realizada pela empresa enquadra-se no processo produtivo básico mantido ao abrigo da SUFRAMA, mediante Parecer Técnico específico, apesar do entendimento divergente da SRF não há como negar-se à Recorrente o direito à isenção prevista no Decreto-lei nº 288/67.

RECURSO PROVIDO.

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 04/07, relativo a períodos de apuração compreendidos nos meses de janeiro a outubro de 1996, através do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, incluídos multa de ofício e juros de mora calculados até 29/06/2001.

Em sua defesa o sujeito passivo alegou algumas preliminares que foram rejeitadas. No mérito alega, em síntese que:

I - Da incompetência da fiscalização para questionar os atos da SUFRAMA

- a) Por força do Decreto nº 72.423/73 e normas complementares, compete à SUFRAMA a normatização, gestão e fiscalização dos incentivos fiscais da ZFM e, como tal, tem o poder não apenas de conceder e administrar os benefícios, como também de fiscalizar o cumprimento das condições estabelecidas para as empresas beneficiárias. Em constatando o não-cumprimento das condições estabelecidas, também compete à SUFRAMA aplicar as penalidades cabíveis caso a caso, que vão da advertência ao cancelamento dos incentivos;
- b) É do conhecimento geral que a Secretaria da Receita Federal possui competência para fiscalizar e exigir tributos, quando devidos, em todo o território nacional. Especificamente na ZFM, compete à Receita Federal atuar em conjunto com a SUFRAMA quanto à exigência do cumprimento das condições estabelecidas para cada contribuinte, quer por força dos normativos legais, quer por força do PPB a que se obrigam. Entretanto, o que se presenciou foi uma ampliação, sem amparo legal, da competência do

auditor-fiscal. Não se está contestando a sua competência para fiscalizar e exigir tributos, mas não lhe cabe questionar os atos emanados da SUFRAMA, enquanto órgão competente para conceder e gerir os benefícios fiscais na ZFM. Extrapolou a fiscalização quando ignorou e desconsiderou que a contribuinte agiu sob a orientação do Parecer SUFRAMA 05/93, imputando-lhe o recolhimento de tributos com multa e juros. Cita manifestações judiciais e administrativas acerca da competência da SUFRAMA.

II - Do Processo Produtivo Básico

- c) Seu projeto foi aprovado pela SUFRAMA através da Resolução nº 404/93, tendo efetuado todos os investimentos necessários. Da análise da Portaria Interministerial nº 185/93, que fixou o PPB para a fabricação do DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO, verifica-se que as etapas estão divididas em dois grupos: as etapas “a” a “f”, que podem ser terceirizadas com empresas em qualquer parte do território nacional, com preferência para as localizadas na ZFM, e as etapas “g” a “i”, que, se não forem realizadas no próprio estabelecimento fabril, somente podem ser terceirizadas com empresas localizadas na ZFM;
- d) Em momento algum se encontra a proibição de terceirização de etapas constantes do PPB. O que se vê é a distinção entre as etapas que podem ser terceirizadas fora da ZFM e aquelas que podem ser terceirizadas somente com empresas localizadas na ZFM. Essa interpretação vem corroborar com a finalidade precípua da Zona Franca de Manaus, que é a concessão de benefícios com vistas a criar um centro industrial, comercial e agropecuário para fomento da região;
- e) A terceirização é um instrumento cada vez mais utilizado, no mundo todo, com vistas à otimização na manufatura de produtos. Esse entendimento foi confirmado no Parecer SUFRAMA nº 005/93, em que o órgão interpretou a Portaria Interministerial 185/93, dirimindo dúvidas em relação à possibilidade de terceirização de etapas do PPB;
- f) No período questionado aumentou consideravelmente a sua produção, necessitando, pois, adquirir parte dos estojos plásticos da empresa VAT – VIDEO TAPE DA AMAZÔNIA, instalada em Manaus e cumpridora do PPB. É inconcebível penalizar o contribuinte por ter produzido uma quantidade maior do que aquela que estava prevista, propiciando mais investimentos em insumos, matérias-primas e mão-de-obra. Ademais, deve-se observar que, ao necessitar de mais estojos plásticos, escolheu uma empresa localizada na ZFM, detentora de benefícios fiscais e cumpridora de PPB;
- g) Na prática, tem-se observado que o Fisco por vezes autua um contribuinte beneficiário de redução de Imposto de Renda por ter este produzido rendimento superior ao projetado, punindo o contribuinte pelo bom desempenho. O Conselho de Contribuintes vem se pronunciando favoravelmente aos contribuinte no sentido de que o excedente de produção está também amparado pelo benefício de isenção de Imposto de Renda,

segundo a tese de que quanto maior o volume de produção alcançado, tanto mais estará satisfeito o objetivo que motivou a instituição do incentivo;

- h) O Decreto-Lei nº 288/67 conceitua PPB como o conjunto mínimo de operações no estabelecimento fabril. A fiscalização ampliou o conceito de PPB para o conjunto mínimo de operações no estabelecimento fabril do beneficiário. É importante observar que na redação original do art. 7º do Decreto-Lei não consta a expressão “do beneficiário”, não podendo o Fisco adicionar esta expressão. Quando a lei dispõe que deverão as operações ser realizadas no estabelecimento fabril o faz por puro pleonasma, pois em sendo um produto, e este sendo produzido por uma indústria, o estabelecimento jamais poderia ser outro senão o fabril, mas a lei não exigiu que o estabelecimento fosse o do beneficiário dos incentivos;
- i) Se procedesse o entendimento do Fisco de que só integram o PPB as operações realizadas no estabelecimento fabril do beneficiário, poder-se-ia então concluir que as etapas “a” a “f” não seriam consideradas parte ou etapas do PPB, pois a Portaria Interministerial 185/93 prevê que essas etapas podem ser feitas não apenas fora do estabelecimento fabril, mas também fora dos limites da ZFM;
- j) É importante observar que mesmo terceirizando etapas, como lhe faculta a Portaria 185/93, ainda assim efetua etapas que caracterizam a industrialização, em seu conceito aplicável à ZFM. Mesmo quando necessitou terceirizar uma pequena parte de sua produção, correspondente à etapa “h”, ainda assim foi por ela praticada a industrialização. Das fases demonstradas (através das fotos que a impugnante traz à peça de defesa), vê-se que, ao proceder à montagem do estojo plástico em suas diversas etapas, atende ao conceito de industrialização aplicável à ZFM. Assim, a demonstração contraria o conceito da fiscalização, ao alegar que a contribuinte simplesmente recebia o material completamente pronto de terceiros. Normalmente desenvolve a etapa “h” em seu próprio estabelecimento, entretanto, em determinado período, houve a necessidade de terceirizar parte daquela etapa, tendo, no mesmo período, produzido estojos plásticos;
- k) Em razão de denúncias acerca de descumprimento de PPB por parte de empresas situadas na ZFM, constituiu-se uma Comissão Externa da Câmara dos Deputados, para promover o levantamento do PPB praticado pelas empresas no período de 17/12/96 a 17/01/97, tendo sido estendidos os trabalhos até 30/04/97. A Comissão constatou que a impugnante cumpria o determinado no PPB, com a concentração das etapas “a” a “f” em São Paulo e as demais em Manaus, além de relatar os benefícios sociais gerados pela impugnante.

Ao final, pediu a improcedência do lançamento, em face da decadência e das razões de mérito, protestando por todas as provas admitidas em direito. Acostou cópias relativas a procuração, ofícios, relatórios, acórdãos administrativos, legislação (fls. 110/348).

O Recurso Voluntário foi provido, conforme exposto acima.

A PGFN interpôs Recurso Especial onde expôs os argumentos necessários à reforma do acórdão.

Em contrarrazões o sujeito passivo alegou novamente as preliminares e fez a defesa do mérito, inclusive com a arguição de decadência.

Esta Terceira Turma da CSRF reformou o acórdão de Recurso Voluntário, restabelecendo a decisão proferida pela DRJ.

Porém, o sujeito passivo embargou a decisão e o acórdão proferido por essa CSRF foi anulado.

Volta na pauta de hoje o presente recurso para que seja novamente apreciado e votado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, Relator

Os requisitos para se admitir o Recurso Especial foram todos cumpridos e respeitadas a formalidades previstas no RICARF.

Em que pese o Procurador ter interposto o presente Recurso Especial com o nome de “RECURSO ESPECIAL POR MAIORIA (contrariedade à evidência das provas)”, na realidade toda a fundamentação do recurso se baseia em recurso cuja decisão contraria a lei. Até porque o dispositivo legal é o mesmo, ou seja, o Recurso Especial tem a mesma fundamentação legal e é dedido quando a decisão for não unânime e for contrária à lei ou a evidência das provas. Não há que se falar nem no princípio da fungibilidade recursal em que se aceita um recurso com outro nome desde contenha os elementos do recurso que seria o correto e que seja interposto no prazo correto. Trata-se, nesse caso, do mesmo recurso, tanto que ele foi admitido como recurso contra decisão não unânime contrária à lei, conforme se depreende do despacho de admissibilidade (fls. 606 e 607), que deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela PGFN por ter atendido a todos os pressupostos de admissibilidade.

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;

Foi claramente apontado e explicitado os artigos que teriam sido contrariados, como por exemplo:

- Portaria interministerial nº 185/93, que definiu o PPB (fls. 577);
- Decreto nº 61.244/67 e Decreto-Lei nº 288/67 (fls. 577);
- Decreto nº 2.637/98 – RIPI (fls. 578)

- Decreto nº 70.235/72 – PAF (fls. 579)

- Lei nº 5.172/66, art. 142 e 194 do CTN (fls. 580)
- Decreto nº 3.611/2000 (fls.580);
- Lei nº 4.502/64 (fls. 581);
- Decreto-Lei nº 2.225/85 (fls. 581);
- Lei 8.387/91 (586).

Analisaremos também algumas preliminares suscitadas pela recorrida.

DECADÊNCIA

Apesar de ter sido considerada preliminar pela recorrida, trata-se na realidade de prejudicial de mérito e será discutida na ocasião oportuna.

AUSÊNCIA DE CONDIÇÕES DO RECURSO DA PFN

Já analisado em tópico anterior, juntamente com as demais arguições de não admissibilidade do recurso

OFENSA AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Também se trata de questão meritória.

RETROATIVIDADE DA LEI BENIGNA

O sujeito passivo pleiteia a aplicação do Regimento Interno de 2009 (Portaria MF nº 256/2009), no que se refere à exclusão do recurso privativo ora interposto pela PGFN.

Ora o próprio regimento já define essa questão de forma muito clara, em seu art. 4º:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Como o atual regimento foi publicado em 26 de junho de 2009 e a sessão que ensejou a interposição do Recurso Especial foi em 10 de junho de 2003, não há que se falar em aplicação do atual RICARF.

Antes de entrar no mérito vamos fazer uma breve explanação que visa à delimitação da lide.

Trata-se o presente caso de uma discussão meramente jurídica já que os fatos já estão todos elucidados.

Somente a parte da produção terceirizada embalagem, ou seja, os estojos que serão usados no acondicionamento dos CD's é que vai limitar a presente lide. A própria empresa admite que terceirizou a produção dos estojos dentro da ZFM em outra empresa

também cumpridora do PPB. Não há que se falar em provas já que os fatos expostos por uma parte não são refutados pela outra parte. A fiscalização desconsiderou a isenção condicionada por considerar não cumprida uma das etapas do PPB. O Sujeito Passivo, por sua vez, amparando-se em um parecer da Suframa, alega que não descumpriu as condições previstas na legislação.

Assim o que será debatido por esse plenário é se houve ou não descumprimento das condições impostas pela legislação para a fruição do benefício, como alega a Contribuinte e atesta o Parecer da Suframa ou se houve o descumprimento das condições, acarretando a desconsideração da isenção, com a respectiva lavratura do Auto de Infração correspondente, como atesta a RFB.

Teremos que responder a seguinte questão: Pode um parecer da Suframa atestar o cumprimento de um PBB que contrariou ao que prescreve a legislação acerca do assunto?

Analisadas as condições de admissibilidade e delimitação da lide, passemos ao mérito.

Já no mérito, faremos a análise da decadência ora arguida.

Sabemos que por força da aplicação do art. 62-A do RICARF, somos obrigados a seguir as decisões proferidas em sede de recursos repetitivos pelos tribunais superiores. Assim para que a contagem do prazo decadencial se inicie na data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN há que se ter a comprovação do pagamento parcial nos autos. Essa tem sido a decisão unânime dessa turma. Não poderia ser de outra forma.

No presente caso há apenas o pleito de se aplicar o art. 150, § 4º, sem qualquer arguição ou comprovação da existência de pagamentos

Em que pese a decadência ser matéria de ordem pública a ser arguida de ofício pelo julgador, não compete a ele fazer a prova do pagamento. Esse é um ônus da parte interessada.

O ônus da prova incumbe: A) ao Fisco comprovar o fato constitutivo do seu direito; e B) ao contribuinte o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco.

Não cabe ao Fisco fazer Prova Negativa da ausência de antecipação de pagamento, mas sim demonstrar a ocorrência do fato gerador e demais requisitos do artigo 142 do CTN.

A decadência e o pagamento são fatos extintivos do direito do fisco, e devem ser alegados e provados pelo contribuinte. Se alegar a decadência com base no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, deve fazer a prova do pagamento antecipado.

Assim, rejeito a arguição de decadência, feita pelo contribuinte.

Como a DRJ já fez uma boa e resumida exposição da legislação aplicada ao caso, vamos transcrever esta parte do voto da autoridade julgadora de primeira instância.

A isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados produzido na Zona Franca de Manaus foi estatuída através do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a redação dada pela Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991:

(...)

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei.

(...)(g.n.)

O art. 7º daquele diploma legal estabelece, como requisitos, a aprovação de projeto pela SUFRAMA e a fabricação dos produtos de acordo com Processo Produtivo Básico:

Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo (...), quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB).

(...)

§ 7º A redução do Imposto sobre Importação, de que trata este artigo, somente será deferida a produtos industrializados previstos em projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa que:

I - se atenha aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprobatória do projeto e suas alterações;

II - objetivo:

- a) o incremento de oferta de emprego na região;*
- b) a concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;*
- c) a incorporação de tecnologias de produtos e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica;*
- d) níveis crescentes de produtividade e de competitividade;*

e) reinvestimento de lucros na região; e

f) investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico.

§ 8º Para os efeitos deste artigo, consideram-se:

(...)

b) processo produtivo básico é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto.

(...) (g.n.)

O Decreto nº 783, de 25 de março de 1993, em seu art. 5º, adiante reproduzido, estabeleceu que os processos produtivos básicos, para os produtos nele não incluídos, seriam fixados por meio de portaria interministerial:

Art. 5º Os Ministros de Estado da Integração Regional, da Indústria, do Comércio e do Turismo, e da Ciência e Tecnologia, fixarão, por portaria interministerial, os processos produtivos básicos para os produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, não incluídos nos Anexos de I a XV deste decreto.

O Processo Produtivo Básico para o produto DISCO DIGITAL A LASER foi estabelecido pela Portaria Interministerial nº 185, de 28 de julho de 1993, cujo art. 1º se traslada:

Art. 1º Estabelecer para o produto DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO, industrializado na Zona Franca de Manaus, o seguinte processo produtivo básico:

- a. recebimento do molde-matriz;*
- b. tratamento da resina de policarbonato;*
- c. moldagem do disco por injeção;*
- d. metalização da fase do disco;*
- e. laqueação do disco;*
- f. impressão do rótulo;*
- g. teste de áudio;*
- h. injeção do estojo plástico; e*
- i. colocação do disco e do material gráfico no estojo e embalagem final.*

Parágrafo Único. Para o cumprimento do disposto neste artigo, será admitida a realização de qualquer das etapas constantes das letras "a" a "f" em qualquer parte do Território Nacional, por terceiros preferencialmente os instalados na Zona Franca de Manaus.

Creio que não será necessária uma exposição acerca das teorias sobre isenção, pois vimos que a lide trata-se única e exclusivamente na determinação se houve ou não o descumprimento das condições para a fruição do benefício.

Cabe ao intérprete dar a melhor solução para a correta aplicação do texto legal ao caso in concreto. Essa é a nobre função dos nossos tribunais administrativos e judiciais. Devemos responder a seguinte pergunta: O parágrafo único da Portaria Interministerial nº 185, de 28 de julho de 1993, transcrito acima permite a terceirização da etapa “h”? Essa pergunta é a mesma feita no início desse voto, porém formulada de um modo diferente.

O CTN dispõe textualmente que:

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.

Essa interpretação gramatical ou literal também é avocada por ambas as partes da contenda para comprovar, ou não, a cumprimento do PPB, in concreto. Como se vê, tratando-se de uma renúncia fiscal, o controle tem que ser rígido e, ao contribuinte cabe atender expressamente o disposto na legislação de regência.

Pode-se observar claramente que a fiscalização entende que a regra geral é a fabricação pela própria empresa beneficiária da isenção, sendo a terceirização uma exceção a ser literalmente consignada na legislação. Desta forma, se a portaria interministerial não tivesse o preceito de exceção contido no supratranscrito parágrafo único, nenhuma etapa poderia ser terceirizada, nem mesmo com empresas instaladas na ZFM, pois todas as etapas teriam que ser executadas pela empresa beneficiária da isenção.

O Sujeito Passivo, diferentemente, traz em seus argumentos a tese de que a regra geral é a fabricação por empresa instalada na Zona Franca de Manaus, não necessariamente o estabelecimento beneficiário da isenção, sendo a exceção a faculdade de terceirizar parte do processo com empresas não instaladas na ZFM. De inferir, por conseguinte, que a interpretação da contribuinte é no sentido de que, se não houvesse a excepcionalidade veiculada naquele parágrafo único, quaisquer etapas poderiam ser terceirizadas, desde que por empresas instaladas na ZFM.

A Contribuinte, ora recorrida, também baliza os seus argumentos no Parecer Técnico nº 005/93, produzido em resposta a uma consulta feita pela empresa Objetiva S/C Ltda, que posteriormente foi retificado passando a constar o nome da empresa ora recorrida. Como o documento foi produzido pelo órgão concedente dos incentivos, a empresa o usa em sua defesa. E o Parecer é bastante claro quando infere que “em momento algum em todo o conteúdo da referida Portaria Interministerial é textualmente proibida a terceirização de qualquer da etapa por empresas estabelecidas na ZFM.” Porém se a RFB, em ação fiscal, colher elementos de comprovem o não cumprimento do processo, poderá desconstituir a outorga de isenção. Até porque o parecer apresentado foi feito por uma órgão que não tem a competência de fiscalizar os tributos envolvidos na produção, mas somente atestar o cumprimento de requisitos que podem ou não ser acitos pela RFB. Pois a RFB é quem tem a competência para dar a palavra final acerca do cumprimento do PPB. A Suframa emite um

simples parecer, que será avaliado e convalidado pela autoridade fazendária competente. O parecer pode balizar o presente caso, em uma integração legislativa por analogia, caso se considere que a norma é omissa, ou seja, lacunosa. Em não havendo como interpretar o texto legal que se enquadre ao caso, poder-se-ia cogitar do uso da analogia. Porém entendemos que não há omissão legislativa e nem tampouco a RFB seria obrigada a seguir pareceres que, estivesse eivado de ilegalidade.

Essa tem sido a decisão recorrente dessa terceira turma, mesmo que, na maioria das vezes, pelo voto de qualidade. Assim foi decidido no julgamento passado dessa mesma turma, que foi anulado posteriormente, por outros motivos.

A Constituição Federal, no Capítulo VII que trata da Administração Pública, Seção I - Disposições Gerais, ressalta a Administração Tributária em dois incisos do artigo 37: incisos XVIII e XXII. Vejamos o que dizem estes dois incisos:

Art. 37. “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

(...)

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Com efeito, a CF traz a previsão da precedência da administração fazendária sobre os demais setores administrativos, na forma da lei.

E a lei materializou essa precedência como demonstra a maioria das nossas leis tributárias.

A Suframa e demais órgãos tem uma competência limitada quando se trata de administração tributária. Um mero parecer, como já dito, não pode vincular a administração tributária, que tem a competência de fiscalizar e arrecadar os recursos necessários a implementação das políticas públicas do Estado.

No presente caso, há que se conferir razão às autoridades fiscais, que a norma geral contida no Decreto-Lei nº 288, de 1967, prevê a produção no estabelecimento beneficiário da isenção. Pois, aqui me socorrendo novamente do voto proferido pela DRJ, **norma diz no estabelecimento fabril, e não em estabelecimento fabril, nada havendo de**

pleonasma no comando, como brande a contribuinte em sua defesa. Redundante seria o legislador se houvesse dito que a fabricação deveria se dar em estabelecimento fabril. Mas, ao especificar que a fabricação deveria ocorrer no estabelecimento fabril, tratou o legislador de individualizar o estabelecimento a quem caberia cumprir o PPB, vale dizer, o estabelecimento pretendente do benefício. Estatui o dispositivo, portanto, que o PPB é o conjunto mínimo de operações realizadas pelo estabelecimento, e não por estabelecimento fabril, para que se caracterize a efetiva industrialização do produto. E, perscrute-se uma vez mais, a qual estabelecimento reporta-se a norma? É óbvio que é ao estabelecimento que pleiteia o incentivo da isenção, pois é especificamente para ele que se dirige o legislador ao estabelecer os requisitos para a concessão do benefício, entre os quais se inclui a aprovação de projeto pela SUFRAMA.

De fato, não há expressa proibição normativa para a terceirização na ZFM, porém se fosse a intenção do legislador, tal permissão teria feito expressamente como o fez em diversas outras portarias sobre PBB.

Podemos concluir a correta interpretação e a única possível para o presente caso é que para o perfeito cumprimento de um Processo Produtivo Básico induz que todas as etapas devem ser realizadas pelo estabelecimento beneficiário da isenção, em face do que somente se admitem as exceções expressamente permitidas em norma específica. Se, porventura, dúvidas ainda remanescem a tal conclusão, serão elas dissipadas com o exame da questão sistemática, averiguando-se a compatibilidade do discutido preceito dentro de um todo estrutural. É o que os juristas chamam de silêncio eloqüente da norma.

Assim, a regra geral é que a realização do PPB seja feita por beneficiários da isenção em suas instalações na ZFM. A exceção traz um benefício adicional e deve ser interpretada restritivamente, ou seja, somente será permitido a terceirização das etapas “a” a “f”. Em relação às etapas “g”, “h” e “i” a legislação não permite, de forma alguma, a sua terceirização.

Somente nesses termos, podemos dar a correta interpretação ao parágrafo único da Portaria Interministerial 185/93.

Assim, voto pelo provimento do recurso interposto pela PGFN.

É como voto.

Rodrigo da Costa Pôssas

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Tendo o colegiado dissentido da posição do i. relator, que conhecia do recurso da Fazenda Nacional, fui designado para redigir o acórdão.

O principal motivo para que a Câmara tenha chegado a tal conclusão foi a ausência, na peça recursal, de sequer indicação à prova que teria sido contrariada pela decisão de que se pretendeu recorrer. Isso, aliás, já se delineia na peça preambular, na qual

normalmente o recorrente procura acentuar o cumprimento dos requisitos para admissibilidade de seu recurso; neste caso dela consta:

A UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), vem, mui respeitosamente por intermédio do seu procurador infra-assinado, com fulcro no artigo 5º inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aviar tempestivamente o presente

RECURSO ESPECIAL POR MAIORIA

(contrariedade à evidência das provas)

em face de estar irressignada com o teor do v. acórdão NÃO UNÂNIME exarado pela Colenda 3º Câmara do Egrégio 3º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, devendo tal apelo ser encaminhado à Câmara Superior de Recursos Fiscais, a fim ser conhecido e provido, nos termos que se seguem.

Nestes termos,

pede deferimento

Brasília/DF, 29 de setembro de 2006.

LEANDRO FELIPE BUENO TIERNO

Procurador da Fazenda Nacional

Como daí já se depreende, a visão que o norteia é a de que basta à Fazenda não se resignar com dada decisão que não tenha sido tomada por unanimidade para que dela possa recorrer. Assim, inclusive consta no despacho de admissibilidade, segundo o qual a decisão teria contrariado a lei “porque era não-unânime”.

Mas não é assim.

Com efeito, em 2006, quando apresentado o recurso, vigia o Regimento dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais baixado pela Portaria MF nº 55/2002. Seu art. 32 assim disciplinava o recurso de que cuidamos:

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes

I - de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;

...

Claro já está que a não unanimidade da decisão é condição necessária, não suficiente. Do mesmo modo, que ela não implica a contrariedade à lei ou à evidência da prova, do contrário não seria necessária a condição apostada após a vírgula.

E se alguma dúvida quanto a isso ainda pudesse restar, sepulta-a o § 1º do mesmo dispositivo regimental:

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do art. 32 deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência da prova e, havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional. (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)

Nas análises de admissibilidade de recursos calcados nesse permissivo regimental que faço tenho aceitado a tese de há muito consolidada na instância especial de que a “fundamentada demonstração” possa ser, num juízo preliminar de admissibilidade, restrita à citação da lei ou da prova que se pretende tenha sido contrariada.

Pois bem, no presente caso, a única “prova” citada no longo recurso – do qual consta tópico específico intitulado “Da contrariedade à Evidência das Provas” – é o Parecer Técnico nº 005/93. Ocorre que, ao contrário de demonstrar que ele teria sido contrariado pela decisão, o que os argumentos do Sr. Procurador permitem concluir é que ele afirma exatamente o mesmo que a decisão atacada.

Em verdade, todo o recurso busca, exatamente, desconstituir essa interpretação da Portaria Interministerial nº 185/93 feita pelo Parecer.

É certo que o representante fazendário menciona em seu recurso alguns dispositivos legais (e outros constantes de decretos) que garantiriam a competência legal da fiscalização da SRF, mas não demonstra em que essa capacidade das autoridades fiscais implica a contrariedade à evidência da prova em que deveria estar fundado o seu recurso.

O mesmo se deve dizer do tópico “Do Processo Produtivo Básico” constante do recurso: cita-se aí toda a legislação que o disciplina, mas não há uma só linha que indique qual teria sido a prova contrariada pela decisão.

Em suma, embora extenso, o recurso falha no mais elementar de seus deveres: indicar qual teria sido a prova contrariada pela decisão atacada. Se no entender da Fazenda, é o Parecer Suframa nº 005, como parece, cumpriria a ela demonstrar que ele não permite a terceirização realizada. O que a representação fazendária mostrou foi exatamente o oposto.

Já no que tange à possibilidade de se conhecer do recurso por contrariedade à lei como defendeu o relator, divergiu o colegiado com base em considerações expendidas pelo nobre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que passo a sintetizar.

Em primeiro lugar, é preciso destacar que não se trata do mesmo recurso como defende o dr. Rodrigo, ainda que estejam ambos previstos no mesmo artigo do regimento. E que essa citação em um mesmo dispositivo não iguala institutos jurídicos diversos, dá-nos exemplo a situação do descaminho e do contrabando: ambos encontram previsão no art. 334 do Código Penal, muito embora a ninguém escape sua flagrante diferença.

Isso, por si só, já impõe o dever de que os requisitos para admissibilidade de um e de outro possam ser distintos e, em o sendo, devam ser estritamente observados no exame do seu conhecimento.

E nessa linha, a atenta leitura do acórdão combatido leva à conclusão de que o colegiado decidiu que a SRF, ainda que possua competência legal para fiscalizar o cumprimento das condições para usufruto do benefício, deve fazê-lo nos estritos termos em que tenha sido ele concedido pelo órgão estatal competente, isto é, a SUFRAMA, aí incluído o já antes mencionado Parecer Técnico nº 005/93.

Essa estrita observância, ainda consoante a decisão prolatada, deve ser respeitada mesmo que a SRF entenda que o malsinado Parecer fere a Portaria Interministerial nº 185/93, e, por consequência, o decreto 782 e o próprio Decreto-lei 288, que a embasam.

Assim sendo, não bastava à recorrente demonstrar que havia (e há) previsão legal para que a SRF fiscalize a isenção concedida e, constatando que não foram cumpridos os seus requisitos, autue a beneficiária. O que à recorrente cabia, mormente levando-se em conta que o seu recurso não estava fundado em contrariedade à lei, era demonstrar que essa interpretação restritiva – repita-se, de que a fiscalização há de se dar em estrita observância ao Parecer Técnico – contraria alguma norma legal.

Desse dever não se desincumbiu a contento a Fazenda Nacional.

Portanto, ainda que o colegiado entenda possível conhecer de um recurso por contrariedade à lei mesmo tendo sido ele apresentado por contrariedade à prova, aquela primeira contrariedade – à lei – tem de estar fundamentadamente demonstrada no recurso.

Não o estando no presente caso, o colegiado, por maioria, não conheceu do recurso da Fazenda, este sendo o acórdão que me coube redigir.

Júlio César Alves Ramos