



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

Processo n° 10283.006040/2001-89
Recurso n° 326.183 Especial do Procurador
Acórdão n° **9303-001.668 – 3ª Turma**
Sessão de 4 de outubro de 2011
Matéria Isenção - ZFM
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Microservice Ltda

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/1996 a 31/10/1996

ISENÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO.

O 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.

RECURSO ESPECIAL PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que negavam provimento. Fez sustentação oral a Dra. Solferina Maria Mendes Setti Polati, OAB/SP n° 143.347, advogada do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(assinado digitalmente)

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Relator.

EDITADO EM: 20/10/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Rodrigo Cardozo Miranda, Júlio César Alves Ramos, Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente).

Relatório

Usaremos o relatório da instância *a quo*, com as alterações necessárias.

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 no valor de R\$ 11.641.981,57, incluídos multa de ofício e juros de mora calculados até 29/06/2001.

Mérito

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 quantia 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, requer seja o lançamento julgado improcedente, 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).

É o relatório.

Voto

Toda a discussão que será aqui posta, tratará preliminarmente dos requisitos e condições para a admissibilidade do Recurso Especial Interposto pela PGFN.

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 de embalagem, ou seja, os estojos que serão usados no acondicionamento dos CD's é que vai cingir a presente lide. A própria empresa admite que terceirizou a produção dos estojos dentro da ZFM em outra empresa também cumpridora do PPB. 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.

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

(...)"

Também 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"?

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.

Pose 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, para um caso similar. 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 se trata de um caso similar e de outra empresa. Ele 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 por falta de 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, mesmo se se referisse ao presente caso, estivesse eivado de ilegalidade.

O levantamento e os relatórios produzidos pela autoridade fiscal estão perfeitos. Trazem uma explanação detalhada e correta dos fatos e das normas aplicáveis. Eis 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.

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 eloquente da norma.

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

Voto pelo provimento do Recurso Especial interposto pela PGFN.

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator