



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

Processo n° 10283.007961/2007-54
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-003.825 – 3ª Turma
Sessão de 27 de abril de 2016
Matéria IPI - ISENÇÃO - ZONA FRANCA DE MANAUS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SONOPRESS RIMO DA AMAZÔNIA IND. E COM. FONOGRÁFICA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 20/10/2004

POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO DA ETAPA PREVISTA NA LETRA “H” DO ARTIGO 1º DA PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 185/93, PARA EMPRESA ESTABELECIDNA NA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não cabe restringir a possibilidade de terceirização à empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus e com projeto aprovado pela SUFRAMA, para o gozo do benefício de isenção do IPI, quando a norma pertinente não o faz expressamente e o órgão responsável pela concessão do processo produtivo básico autorizou a terceirização da etapa “h” nesses termos.

Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em conhecer do recurso especial. Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López, que não conhecia; e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas e Carlos Alberto Freitas Barreto votaram pelas conclusões. Os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Gilson Macedo Rosenburg Filho apresentarão declaração de voto. Fez sustentação oral a Dra. Ana Paula Lui, OAB/SP nº 157.659, advogada do sujeito passivo.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fulcro no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, meio pelo qual busca a reforma do Acórdão nº 3402-001.902 (fls. 704 a 717) proferido pela 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, da Terceira Seção de julgamento, em 26/09/2012, em que foi consignado o entendimento no sentido de não descaracterizar o Processo Produtivo Básico (PPB), exigido para fruição dos benefícios fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus (ZFM), a terceirização de parcela da produção, nesse caso consistente na aquisição pela Contribuinte de estojos plásticos utilizados como embalagem dos produtos de sua industrialização (*Compact Disc*, CD-Rom e DVD). O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

IPI - ISENÇÃO CONDICIONADA - ZONA FRANCA DE MANAUS - INDUSTRIALIZAÇÃO - DISCO DIGITAL A LASER - PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO - PPB - TERCEIRIZAÇÃO.

O fato de a Recorrente, sediada na ZFM, adquirir estojos plásticos de empresa também sediada naquela de ZFM, destinados a embalagem dos produtos que industrializa (Compact Disc, CDROM e DVD), não só não descaracteriza o processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo, como não impede a fruição dos benefícios fiscais previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, com as modificações da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos deu-se provimento ao recurso. Fez sustentação oral Dr^a. Ana Paula Lui OAB/SP 157658.

O processo administrativo tem origem em Auto de Infração (fls. 05 a 24) lavrado em 03/12/2007 para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com aplicação da multa de ofício e consectário legais, sob o fundamento de descumprimento, pela Contribuinte, do Processo Produtivo Básico (PPB) na fabricação do produto "disco digital a laser para áudio", no período de janeiro de 2003 a 20 de outubro de 2004, ao terceirizar umas das etapas do processo produtivo, violando o disposto no art. 1º, letra "h" da Portaria Interministerial MIR/MICT/MCT nº 185, de 28/07/93.

No entender da Fiscalização, para integral cumprimento do PPB e manutenção do benefício da isenção do IPI, a injeção dos estojos plásticos que servem como embalagem para os discos digitais a laser para áudio deveria ser efetuada pela Empresa em sua unidade fabril, por não constar essa etapa na exceção prevista no parágrafo único, do art. 1º da Portaria Interministerial MIR/MICT/MCT nº 185, de 28/07/93 como passível de terceirização. Consignou, ainda, que a mudança de interpretação do ato normativo só poderia ocorrer por outra Portaria Interministerial, fato ocorrido em 21/10/2004, com a publicação da Portaria Interministerial MDIC/MCT nº 252, de 18/10/2004.

Após ciência da autuação, a Contribuinte apresentou a respectiva impugnação (fls. 533 a 553) pleiteando o cancelamento do Auto de Infração. No exame da insurgência da Contribuinte, a 3ª Turma da DRJ de Belém - PA considerou procedente o lançamento original de IPI, mantendo o Auto de Infração, por meio do Acórdão/DRJ/BEL nº 01-10.577 de 04/05/2008 (fls. 638 a 652).

Em face da decisão que julgou improcedente a impugnação, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 658 a 686), o qual foi integralmente provido nos termos do Acórdão nº 3402-001.902 (fls. 704 a 717), ora recorrido, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, para reconhecer a insubsistência do Auto de Infração tendo em vista que a aquisição de *"estojos plásticos de empresa também sediada naquela ZFM, destinados à embalagem dos produtos que a Contribuinte industrializa (Compact Disc, CD Rom e DVD), não só não descaracteriza o processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo, como não impede a fruição dos benefícios fiscais previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, com as modificações da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991"*.

Por meio de recurso especial de divergência (fls. 735 a 743), insurge-se a Fazenda Nacional contra o acórdão de julgamento do recurso voluntário, requerendo a sua reforma para o integral restabelecimento da exigência do crédito tributário. Inicialmente discorre sobre o cabimento do recurso especial e aponta como paradigma o acórdão nº 301-32288. Alega, ainda, no mérito:

(a) ter o acórdão recorrido interpretado extensivamente o Decreto-lei nº 288/67 e a Portaria Interministerial nº 185/83, ao reconhecer a isenção do IPI mesmo diante de descumprimento do PPB, mediante a terceirização, pelo Contribuinte, de uma das etapas de produção; por outro lado, no acórdão paradigma restou assentado que a colocação de estajo plástico no disco a laser, por empresa terceirizada, estaria vedada pela legislação relativa aos incentivos fiscais no âmbito da Zona Franca de Manaus, antes citada;

(b) que a isenção prevista no Decreto-lei nº 288/67 está condicionada ao atendimento de requisitos previstos no próprio Decreto e na Portaria Interministerial nº 185/93, devendo a legislação nesses casos ser interpretada de forma literal, nos termos do art. 111 do CTN;

(c) o afastamento imotivado do art. 111 do CTN e dos arts. 7º e 9º, ambos do Decreto-lei nº 288/67 constituiu-se em declaração de modo indireto, o que é vedado ao CARF conforme Súmula nº 02.

O recurso especial foi admitido por meio do Despacho nº 3400, de 25 de maio de 2015 (fls. 746 e 747), em razão de ter sido demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à perda dos benefícios fiscais vinculados à Zona Franca de Manaus pela terceirização de etapa do processo produtivo.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 753 a 771) postulando, preliminarmente, o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional por inexistência de divergência quanto à legislação tributária. No mérito, sustenta: (a) ser admitido pela Portaria Interministerial nº 185/93 toda e qualquer terceirização para as empresas sediadas na ZFM, desde que o nível de industrialização local esteja compatível com o PPB, como determina o Decreto-lei nº 288/67; (b) que a CSRF analisou questão idêntica, da mesma Empresa ora Recorrida, nos autos do processo nº 10283.010262/2001-04, onde foi negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional por unanimidade de votos; (c) a possibilidade de terceirização de etapa do PPB deve ser interpretada de acordo com a finalidade da norma instituidora dos benefícios fiscais para o desenvolvimento econômico da ZFM, tendo inclusive a SUFRAMA certificado o projeto industrial da Contribuinte, com a permissão de terceirização da injeção do estojo plástico; e (d) a Portaria Interministerial nº 185/93 deve ser interpretada em conjunto com o Decreto-lei nº 288/67, não sendo cabível no presente caso a aplicação do art. 111 do CTN.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 11/12/2015, com numeração eletrônica até a folha 1059 (um mil e cinquenta e nove), estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Ceconello - Relatora

Admissibilidade

O recurso especial da Fazenda Nacional preenche os requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, uma vez tempestivo e devidamente comprovada a divergência jurisprudencial suscitada.

Da análise do acórdão paradigma depreende-se tratar-se da mesma matéria dos presentes autos - terceirização de etapa do processo produtivo básico e perda de benefícios fiscais vinculados à Zona Franca de Manaus - no entanto, que recebeu interpretação distinta daquela empregada nos presentes autos.

Por tais razões, entende-se deva ser mantida a admissibilidade do recurso especial.

Mérito

No mérito, cinge-se a controvérsia à análise se há ou não descaracterização do PPB em função de terceirização de etapa do processo produtivo do disco digital a laser para áudio, industrializado na ZFM, mais especificamente daquela constante na letra "h" do art. 1º da Portaria Interministerial nº 185/93, *in verbis*:

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.

O PPB para a industrialização de "disco digital a laser para áudio" na ZFM, atividade desenvolvida pela Contribuinte, está descrito no art. 1º da Portaria Interministerial nº 185/93, prevendo etapas distintas de produção.

A divergência origina-se da disposição contida no parágrafo único, do art. 1º, da Portaria Interministerial nº 185/93, antes citado, admitindo a realização de qualquer das etapas produtivas das letras "a" até "f" em qualquer parte do território nacional, por terceiros preferencialmente instalados na ZFM. Por não constar na norma menção à letra "h", a

Fiscalização concluiu pela impossibilidade de terceirização da "injeção do estojo plástico" e autou a Contribuinte, ora Recorrida.

Conforme documentação juntada aos autos, a Contribuinte estabeleceu-se na ZFM com o objetivo de produzir disco digital a laser para áudio, tendo sido o seu PPB devidamente aprovado por Laudos e Manifestações expedidos pela SUFRAMA (fls. 604 a 612), os quais atestam presentes os requisitos estabelecidos pela Portaria Interministerial nº 185/93.

Além disso, por meio da Carta nº 0831/93 do Gabinete do Superintendente (fl. 533), a SUFRAMA manifestou-se expressamente pela possibilidade de terceirização da etapa constante na letra "h", do art. 1º da Portaria Interministerial nº 185/93:

[...] informamos que a realização da etapa constante da alínea "h", do art. 1º, da Portaria Interministerial nº 185, de 28 de julho de 1993, de acordo com o Parecer Técnico nº 005/93 - DIPI/DEPRO/SAP, pode ser terceirizada, desde que a empresa encarregada da terceirização esteja instalada na Zona Franca de Manaus, com projeto aprovado pela SUFRAMA e cumpra o PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO fixado pelo Decreto nº 783/93, em seu Anexo VII. [...]

Quanto à terceirização da "injeção do estojo plástico", das notas fiscais juntadas ao processo (fls. 614 a 619) depreende-se que a empresa encarregada da terceirização está localizada na ZFM e tem projeto aprovado pela SUFRAMA (Resolução SUFRAMA nº 177/98) conforme Decreto-Lei nº 288/67, cumprindo o PPB fixado pelo Decreto nº 783/93. Portanto, a Contribuinte observa rigorosamente todos os requisitos estabelecidos na legislação para fruição do direito à isenção do IPI.

Ainda, do Parecer Técnico nº 005/93 - DIPI/DEPRO/SAP (fls. 584 e 585), utilizado pelo Superintendente da SUFRAMA como fundamento da posição exarada na Carta nº 0831/93, extraem-se os seguintes dizeres convergentes com os fundamentos do presente voto:

[...] o legislador na Portaria Interministerial nº 185/93, no parágrafo único do art. 1º, tem a intenção de facultar às indústrias a possibilidade de realizar as etapas de "a" a "f" em qualquer parte do Território Nacional, através da terceirização, dando preferência especial aos instalados na Zona Franca de Manaus. Em momento algum em todo o conteúdo da referida Portaria Interministerial é textualmente proibida a terceirização de qualquer das etapas por empresas estabelecidas na ZFM.

É entendimento desta Divisão de Análise e Acompanhamento de Projetos Industriais, que os textos legais devem ser interpretados literalmente, e por analogia, o agente público deve orientar seus Atos Administrativos, portanto, entendemos que não há impedimento legal ao fato de que uma empresa com projeto aprovado na SUFRAMA, com processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo, terceirize parte desse processo dentro da própria área da Zona Franca de Manaus, delimitada pelo Decreto-Lei nº 288/67, uma vez que esse tipo de procedimento é universalmente aceito no meio produtivo e de transformação industrial.

Entendemos sim, que as etapas constantes das alíneas "g", "h" e "i", obrigatoriamente deverão ser realizadas dentro da ZFM, por empresa cujo projeto tenha sido aprovado pela SUFRAMA e que cumpra o processo produtivo básico estabelecido pelo Decreto nº 783/93, no seu Anexo VII, tendo em vista a clareza do texto legal nesse particular.

Desta forma, concluindo, ressaltamos que a SUFRAMA jamais poderá, em tempo algum, ir de encontro a um processo de modernização industrial, como a terceirização, que a cada dia cresce em todos os países desenvolvidos e em desenvolvimento, em razão da diminuição de custos e melhoria da qualidade, fatores essenciais para a competitividade no mercado. Pelo contrário, a SUFRAMA procura, através da especialização do seu corpo técnico, ir ao encontro de todas aquelas tecnologias de produto e de produção que tragam o desenvolvimento da região na qual atua.

[...]

O Parecer transcrito interpretou a Portaria Interministerial nº 185/93 de forma clara, solucionando com bom senso a questão da isenção tributária nos limites da ZFM, cujo regime tributário é diferenciado justamente com o intuito de promover o desenvolvimento social e econômico dessa região do país.

Nos termos do art. 2º do Decreto nº 76.991/76 e do art. 10 do Decreto-lei nº 288/67, a SUFRAMA tem competência para administrar serviços, instalações e benefícios fiscais referentes à Zona Franca de Manaus. Por ser uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, a SUFRAMA integra a Administração Direta descentralizada; tem poder de decisão, fixado nos limites de suas atribuições; e vincula o Poder Executivo em suas decisões. Portanto, inequívoca a competência da SUFRAMA para decidir se a Contribuinte está ou não cumprindo o PPB e se faz jus à isenção fiscal do IPI, posição que deve ser acatada pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal, só podendo ser alterada por meio de decisão judicial ou por outro ato da própria SUFRAMA.

Assim, estando o PPB da Contribuinte, ora recorrida, amparado por aprovação da SUFRAMA, a qual manifestou-se favoravelmente à possibilidade de terceirização da etapa de industrialização constante na letra "h" do art. 1º da Portaria nº 185/93, imperioso o reconhecimento do direito à isenção do IPI do Decreto-lei nº 288/67.

Acrescente-se que o parágrafo único, do art. 1º, da Portaria Interministerial nº 185/93 possibilita expressamente a terceirização das etapas referentes Às letras "a" a "f" para qualquer parte do território nacional e, ainda, estabelece que a terceirização das etapas se dê, preferencialmente, na ZFM. O comando legal não menciona as hipóteses previstas nas letras "g", "h" e "i".

A análise e interpretação da norma, ainda que literal, dar-se-á em conjunto com o contexto em que foi criada e o sistema no qual foi introduzida. Assim, o parágrafo único, do art. 1º, da Portaria Interministerial nº 185/93 deve ser lido tendo-se em conta a finalidade da criação da ZFM: o desenvolvimento econômico dessa região. Portanto, inaplicável a interpretação pretendida pela Recorrente no presente caso.

O art. 1º da Portaria Interministerial nº 185/93 trata do processo produtivo básico do produto "disco digital a laser para áudio", elencando as etapas correspondentes à sua industrialização. Em seu parágrafo único, possibilita a terceirização, para qualquer parte do

território nacional, daquelas constantes nas letras "a" a "f", dispondo ainda que se dê preferência à terceirização dentro da própria ZFM.

Interpretando-se a norma sob o viés do objetivo da criação da ZFM, qual seja, o desenvolvimento econômico da região, tem-se que as exceções com relação à possibilidade de terceirização referem-se à ocorrência desta tão somente em outras localidades do território nacional, tanto é assim que existe uma ressalva quanto à preferência para a terceirização dentro da própria ZFM.

Por conseguinte, reputa-se possível a terceirização dentro da ZFM de qualquer das etapas de industrialização estabelecidas no art. 1º da Portaria em análise, inclusive daquelas previstas nas letras "g", "h" e "i", pois continuará sendo observada a finalidade de isenção do IPI consistente no desenvolvimento econômico da região. Interpretação em sentido oposto vai de encontro à finalidade do benefício fiscal em questão.

Nessa linha relacional, tratando-se de interpretação sistemática e teleológica da norma, não se pode assumir ser ausência de referência expressa acerca das letras "g", "h" e "i" proibição de terceirização das etapas de produção dentro da ZFM, pois as exceções expressas referem-se à possibilidade de terceirização fora da ZFM, em qualquer parte do território nacional; e a finalidade da norma é o desenvolvimento da região, não a contrariando a terceirização para empresa localizada dentro da própria ZFM.

Há de se reconhecer que a terceirização das etapas não mencionadas no parágrafo único, do art. 1º, da Portaria Interministerial nº 185/93, quando realizada dentro da Zona Franca de Manaus, não contraria a norma em referência, mas lhe dá verdadeira efetividade.

Pertinente ressaltar, ainda, julgamento proferido por esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no processo nº 10283.010262/2001-04, de relatoria da Conselheira Susy Gomes Hoffmann, envolvendo a ora Recorrente, tratando de situação fática idêntica, negando provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional pelos mesmos motivos aqui expendidos e concluindo, igualmente, que a terceirização da etapa da letra "h", art. 1º da Portaria Interministerial nº 185/93, por empresa localizada na Zona Franca de Manaus, não afasta a isenção do IPI concedida à Contribuinte:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1999

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO DA ETAPA PREVISTA NA LETRA "H" DO ARTIGO 1º DA PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 185/93, PARA EMPRESA ESTABELECIDNA NA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não cabe restringir a possibilidade de terceirização a empresa estabelecida na ZFM, para o gozo do benefício de isenção do IPI, quando a norma pertinente não o faz expressamente e quando, o órgão responsável pela concessão do processo produtivo básico autorizou a terceirização da etapa "h" para empresa localizada na ZFM.

As etapas constantes da alíneas g, h e i do artigo 1º da Portaria Interministerial nº 185/93 devem ser realizadas dentro da ZFM, desde que a empresa tenha projeto aprovado pela SUFRAMA e desde que cumpra o processo produtivo básico.

Recurso Especial do Procurador Negado.

A interpretação adotada no presente caso, ao contrário do afirmado pela Recorrente, não implica em afronta ao art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual a legislação tributária referente à outorga de isenção deve ser interpretada de forma literal. Com esse dispositivo, pretendeu o legislador evitar que o intérprete amplie os limites da norma isentiva, conferindo-lhe interpretação extensiva, o que não ocorre nesses autos, tendo em vista ter sido a **lei aplicada conforme foi elaborada**, sem estender ou restringir os conceitos envolvidos na incidência tributária.

Tal asserção encontra respaldo, ainda, no art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), segundo o qual, *"na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum"*. Referido dispositivo assenta no ordenamento jurídico a técnica de aplicação do direito à luz do contexto social.

De outro lado, a interpretação estabelecida no sentido da possibilidade de terceirização da etapa "h" do PPB do "disco digital a laser para áudio", dentro da ZFM, encontra guarida em dispositivos constitucionais, que seriam violados em hipótese de ser adotado entendimento contrário, a saber: art. 3º, inciso III (a redução das desigualdades regionais como um dos objetivos fundamentais do Estado); art. 43 (ao tratar das regiões, estabelece as isenções de tributos federais como um dos incentivos regionais para redução das desigualdades regionais); e art. 170, inciso VII (como princípio da ordem econômica e financeira, também trata da redução das desigualdades regionais e sociais).

Assim, estabelecida a interpretação conforme a Constituição Federal do parágrafo único, art. 1º da Portaria Interministerial nº 185/93, deve-se considerar que no mesmo sentido foi estabelecido o entendimento da SUFRAMA, órgão responsável pela aprovação dos processos produtivos básicos no âmbito da ZFM, constando no processo os documentos em que a autarquia aprova o PPB da Contribuinte, possibilitando a fruição dos benefícios fiscais previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288/93, com a redação da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o Voto.

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

Considerarei conveniente apresentar esta declaração de voto para deixar clara minha posição favorável ao pleito da empresa, embora não concorde com os argumentos expostos pela nobre relatora. E isso se faz ainda mais justificado na medida em que antigo voto meu tem sido citado pelos contribuintes em situação similar, de forma incompleta, como a parecer que eu defenda a possibilidade da dupla terceirização.

Ocorre que no mencionado voto (processo 10283.009636/2001-31) deixei consignado:

(...)

Portanto, a lei deixou ao Presidente da República a atribuição de, por proposta dos Ministros nela referidos (entre os quais o da Fazenda), definir um conjunto de operações que qualquer empreendimento que pretendesse se instalar na ZFM deveria realizar a fim de fazer jus aos benefícios fiscais. Dessa conclusão parece-me impossível fugir, dado que o processo produtivo básico só existe para efeito da isenção, e quem quer aproveitar a isenção é o estabelecimento que se vai instalar na ZFM.

Nesse sentido, afronta a lógica pretender que dadas operações constantes do processo produtivo básico possam ser realizadas fora da ZFM ou por outros estabelecimentos, ainda que situados naquela região. Isso é o mesmo que dizer que a “industrialização” que produz os efeitos fiscais da redução e da isenção se realize, ao menos em parte, fora da ZFM.

*Ora, não se pode olvidar o comando legal definidor da isenção: ela é concedida aos produtos industrializados **na** ZFM. Ela não é concedida a produtos industrializados fora da ZFM e lá embalados.*

Destarte, entendo que a competência delegada restringe-se à definição das operações que devem ser executadas, na ZFM, e pelo (dentro do) estabelecimento que postula os benefícios fiscais daquela região.

*Mas é forçoso reconhecer que assim não dispuseram os diversos atos regulamentares que definiram processos produtivos básicos. O primeiro, editado seis anos depois, o Decreto nº 783/93, além de definir os PPB de quinze produtos, conferiu sub-delegação, **agora a outros ministros, para fixar PPB de outros produtos:***

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.

Como se viu, na sub-delegação, o Decreto excluiu o Ministro da Fazenda e incluiu o da Integração Regional.

Com base nela, os Ministros da Integração Regional, Indústria e Comércio e Ciência e Tecnologia baixaram a Portaria Interministerial nº 185/93 definindo o PPB dos discos a laser.

Após definir nove etapas constituintes do “processo produtivo básico de CD”, ela expressamente autoriza (parágrafo único do art. 1º) que as seis primeiras sejam realizadas em outros estabelecimentos, mesmo fora da ZFM.

Ao analisar as etapas autorizadas, vê-se que conformam o núcleo mesmo da fabricação do CD: “recebimento do molde-matriz, tratamento da resina de policarbonato, moldagem do disco por injeção, metalização da fase (sic) do disco, laqueação do disco e impressão do rótulo”. Afora elas, resta tão-somente o teste dos discos já fabricados, a fabricação do seu estojo plástico e a colocação nele do CD fabricado.

Dito de modo claro, a Portaria afirma que “fabricar CD na ZFM para efeito de isenção de IPI e de redução de II” é fabricar o invólucro metálico onde será acondicionado, operação de acondicionamento esta que, aí sim, tem de ocorrer no estabelecimento “industrial”.

*Ora, isso me parece claramente extrapolar a competência delegada pela Lei. Com efeito, a Portaria praticamente retornou o benefício à situação anterior à do Decreto-lei nº 1.435, isto é, mero acondicionamento na ZFM de produto fabricado em outra parte do País dá direito aos benefícios fiscais em discussão. Basta que a operação de fabricação **do invólucro** seja feita no estabelecimento que pretende os benefícios. Ou seja, o estabelecimento “industrial” postula isenção de CD mas “produz” estojo plástico para CD.*

O contrário é que, parece-me, poderia ser admitido, isto é, que se fabricasse no estabelecimento beneficiário dos incentivos o próprio CD e se comprasse o invólucro junto a terceiros, como ocorre em diversos processos produtivos. E nesse caso pouco importaria onde estivessem os fabricantes do invólucro. Afinal, o que se incentivou foi a produção de CD e não de estojos plásticos para acondicionar CD.

Nem é preciso completar que considero a Portaria contrária à Lei.

Registrada essa veemente discordância com o teor da Portaria, é forçoso reconhecer, contudo, que num estado democrático de direito, como o em que felizmente vivemos já há alguns anos,

essa discordância não permite a ninguém simplesmente descumprir o ato editado, pois até que o Poder Judiciário diga o contrário, ou o próprio Poder Executivo o anule, ele goza da presunção de legitimidade própria de todos os atos administrativos, como nos ensina, com a maestria de sempre, o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello¹

“Presunção de legitimidade é a qualidade que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao Direito, até prova em contrário. Isto é, milita em favor deles uma presunção juris tantum de legitimidade; salvo expressa disposição legal, dita presunção só existe até serem questionados em juízo”.

Diverso disso, seria anular o princípio da segurança jurídica que informa todo o nosso ordenamento, dado que os atos administrativos que constituam direitos para terceiros poderiam ser simplesmente “anulados” por quem quer que deles discordasse.

Por isso, ainda que entendamos que a Portaria foi além da delegação conferida, até que o Poder Judiciário, uma vez

provocado, concorde com essa interpretação, ela não passa da mera opinião deste aplicador do direito, que está obrigado, enquanto isso, a reconhecer-lhe legitimidade.

Cabe, portanto, cumpri-la.

E se a Portaria já era largamente questionável, ainda mais longe foi a Resolução Suframa nº 159/1997 que reconheceu os incentivos fiscais à Novodisc. Por meio dela, validou-se a esdrúxula interpretação de que nem mesmo a fabricação do estojo plástico (única etapa realmente produtiva que restara) precisava ser feita no estabelecimento beneficiário. Bastaria que fosse feito na ZFM, ainda que por outro estabelecimento.

Como já dissemos, nada haveria de mais se as outras etapas fossem realizadas no estabelecimento. Mas admitir as duas “terceirizações” conjuntamente implica que o estabelecimento “industrial” de industrial nada possuía, limitando-se a realizar uma operação de acondicionamento. Esta, já há dezesseis anos, não era mais considerada industrialização para efeito dos incentivos fiscais aqui discutidos.

Essa interpretação fora proposta pelo Relatório de Análise de Projeto nº 027/97 elaborado, em setembro de 1997, pela Fundação Centro de Análise, Pesquisa e Inovação Tecnológica – FUCAPI que embasou o Parecer Técnico de Projeto - SAP/DEPRO/DIPI nº 057/97. Este, por sua vez, embasou a Resolução do Conselho de Administração da Suframa.

1

É de ressaltar que nem mesmo nele (no Relatório) se teve a coragem de dizer que o parágrafo único do art. 1º da Portaria autorizaria a “terceirização” postulada. Ali se disse (item 21, folha 338 dos autos):

“Utilizando-se da prerrogativa estabelecida no Parágrafo único do Art. 1º da Supracitada Portaria, a empresa irá terceirizar, no centro-sul do país, as etapas grifadas. A etapa de injeção do estojo plástico (CD Box) também será terceirizada, desta feita na Zona Franca de Manaus, sob controle da SUFRAMA. Essas operações, de acordo com o projeto, poderão ser eventualmente realizadas pela empresa, para as quais projetou investimento em bens-de-capital.

A análise do processo produtivo conjuntamente com a análise da lista de materiais nos permitem afirmar que a proposta de fabricação do produto atende o supracitado PPB”.

Não é dada qualquer fundamentação para a conclusão negritada. Ela é, porém, encontrável, a partir dos documentos ofertados pelo recorrente, no Parecer nº 005 elaborado quatro anos antes, em 1993, pela DIPI/DEPRO/SAP da Suframa, devidamente aprovado pelo seu Superintendente, que concluiu não afrontar o PPB previsto na Portaria interministerial a terceirização mencionada, desde que realizada na ZFM.

É certo, pois, que a Resolução autorizou (ainda que não expressamente) as duas “terceirizações” conjuntamente. Nem é preciso repetir que tampouco com essa interpretação concordamos. Isso não obstante, caso tenha sido ela expedida regularmente, valem as conclusões já acima enunciadas com respeito à Portaria, e é imperiosa sua observância pela SRF.

Para verificar sua regularidade cumpre registrar, inicialmente, o que dispunha o Decreto nº 61.244/67, que regulamentou o Decreto-lei nº 288:

Art. 11. Estão isentas do impôsto sôbre produtos industrializados tôdas as mercadorias industrializadas na Zona Franca de Manaus quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional.

§ 1º Os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendam gozar dos benefícios do Decreto-lei nº 288-67 serão submetidos à **aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação dêsse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.**

§ 2º Os projetos serão apresentados de conformidade com critérios e procedimentos estabelecidos pela SUFRAMA, mediante instruções aprovadas pelo Ministro do Interior.

§ 3º O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção

dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei nº 288-67, tenham por fim a produção, industrialização ou beneficiamento das mercadorias capituladas no parágrafo 1º do artigo 3º do referido Decreto-lei, inclusive as alterações supervenientes por Decreto (Decreto-lei nº 288-67 artigo 3º, parágrafo 2º).

Portanto, os projetos eram aprovados pela Suframa (não se falava ainda em seu Conselho de Administração) e depois de ouvido o Ministro da Fazenda.

O Conselho de Administração da Suframa foi criado, em 1973 pelo Decreto nº 72.423, em cumprimento das disposições do Decreto-lei nº 200/67. Suas atribuições foram definidas no art. 6º daquele decreto, às quais se agregou, em 1975, por meio do Decreto nº 76.801 a de aqui cuidamos:

Art. 1º. Fica acrescentado parágrafo único ao artigo 6º do Decreto número 72.423, de 3 de julho de 1973, com seguinte redação:

"Art. 6º.

.....

.....

.....

Parágrafo Único. Além das competências estabelecidas neste artigo, ao Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus compete, ainda a aprovação de projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, **bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos"**

Destarte, o Conselho de Administração da Suframa é o órgão integrante da Administração Federal devidamente investido, por decreto regularmente expedido pelo Poder Executivo, nos Poderes para fixar os critérios a serem observados pelos empreendimentos postulantes aos incentivos fiscais deferidos à ZFM.

E tendo a Resolução 159/1997, por ele expedida, validado a conclusão do Relatório Técnico expressamente mencionada no Parecer Técnico SAP/DEPRO/DIPI que a embasou, entendo inconcebível que outro órgão integrante da estrutura da Administração Federal simplesmente a desconsidere, sem que tenha sido ela, antes, afastada por decisão judicial ou anulada administrativamente.

Seria o mesmo que se pretender que assunto regulado por IN do Secretário da Receita Federal, expedida em estrito cumprimento de determinação regulamentar, pudesse ser "reinterpretado" por contribuinte que dela discordasse.

Aqui corresponde a permitir que a mesma Administração que autorizou o empreendimento, "mude de idéia", jogando por

terra todo o investimento realizado na confiança do pronunciamento expedido.

Com essas considerações, embora entendendo que a melhor interpretação da norma legal é a que foi realizada pelas autoridades fazendárias, a ela não posso reconhecer o poder de superar aquela que foi expedida pelo órgão regulamentarmente competente.

Isso não quer dizer, absolutamente, que a Secretaria da Receita Federal não possa investigar a regular atuação dos empreendimentos instalados na ZFM com projetos aprovados pela Suframa. Deve fazê-lo, no entanto, para verificar se estão cumprindo aqueles requisitos definidos na Resolução que os autorizou.

Além daí, somente cassando a Resolução. O que não pode é “reinterpretar” a Portaria Interministerial definidora do processo produtivo básico, olímpicamente desconsiderando as conclusões da Resolução que autorizou o empreendimento.

E foi o que, infelizmente, aqui se fez. Deveras, em nenhum momento a autoridade administrativa afirmou que a empresa não cumprisse o que determinava a Resolução. Afastou-a simplesmente, sob a premissa de que “estava errada”. E com isso não se pode concordar.

Com esses fundamentos, voto por dar integral provimento ao recurso interposto para afastar a tributação levada a efeito.

Ou seja, entendi à época, e não mudei de idéia desde então, que:

- a) não há autorização na Portaria para as duas terceirizações simultâneas nem para que apenas a produção do estojo seja feita na ZFM. O que se poderia aceitar era que o CD fosse lá fabricado e se usasse estojo produzido em outro estabelecimento mesmo que este último estivesse fora da ZFM;
- b) apesar disso, é o Conselho de Administração da Suframa o órgão competente para definir as condições que, supostamente ao abrigo da Portaria Interministerial, os candidatos a se instalar naquela área de incentivo devem respeitar para fazer jus à isenção do IPI;
- c) uma vez que essa definição seja feita antes da instalação do empreendimento industrial, há de ser respeitada pela fiscalização da SRF, que não pode impor a observância de condições diversas.

Num primeiro momento, primeiro ano, a Sonopress somente foi autorizada a produzir fitas magnéticas e por isso a Resolução que autoriza sua instalação não define as condições relativas ao CD.

Essa definição só veio com o Parecer Técnico de Análise nº 62/94, (fls. 248/255), no qual consta expressamente (fl. 249) que a injeção do estojo poderia ser feita por outro estabelecimento desde que localizado na ZFM e que as etapas A a F, por sua vez, poderiam ser terceirizadas em São Paulo. Ou seja, no estabelecimento mesmo, só o “teste de áudio” e o acondicionamento final do CD no estojo.

Como já disse, não concordo com essas interpretações da Portaria, mas provado que, também aqui, a Resolução prévia as admite, o resultado é o mesmo: a SRF deve primeiro buscar no Poder Judiciário cassar tal resolução, ou a própria Suframa anulá-la, para que condições diversas possam ser exigidas da empresa.

Foi com essas considerações que acompanhei a n. relatora.

Júlio César Alves Ramos

Gilson Macedo Rosenberg Filho