



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

Processo nº 10380.016528/2002-05
Recurso nº 157.108 Voluntário
Acórdão nº **3803-000.438 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 18 de maio de 2010
Matéria RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO PIS
Recorrente CEMEC-CONSTRUÇÕES ELETROMECAÂNICAS S/A
Recorrida DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2002

RECEITAS DE VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. LIMINAR NA ADI 2.498-9. PERDA DA EFICÁCIA.

Sem liminar na ADI 2.498-9, que suspendia a eficácia da expressão Zona Franca de Manaus, suprimindo-a do rol das exceções da norma isentiva do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, deve esta, mesmo com suas reedições, regular a isenção da Cofins com a plenitude das suas disposições, estabelecendo a sua incidência sobre as receitas de vendas para empresas localizadas nesta área de livre comércio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2002

CONFLITO DE NORMA. APARENTE. NORMA ESPECÍFICA SUBSISTE EM FACE DE NORMA GERAL.

A norma específica deve subsistir em face da que regula em caráter geral. O art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, que regulava a isenção da Cofins ao tempo das operações com a Zona Franca de Manaus prevalece ante o regramento genérico do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, ainda que recepcionado pelo art. 40 dos ADCTs da Constituição Federal de 1988.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Turma Especial** da TERCEIRA SEÇÃO de JULGAMENTO do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Carlos Henrique Martins de Lima, que votou pelo reconhecimento da isenção ao PIS das vendas às sociedades localizadas na ZFM.

(assinado digitalmente)
Walber José da Silva – Presidente *Ad Hoc*
Presidente

(assinado digitalmente)
Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Daniel Mauricio Fedato, Hélcio Lafetá Reis, Carlos Henrique Martins de Lima e Rangel Perrucci Fiorin.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário objetivando a reforma do Acórdão de nº 08-12.188, de 09 de novembro de 2007, da DRJ/Fortaleza-CE, fls. 181 a 188, que indeferiu o pedido de restituição e não homologou as compensações, em face da manifestação de inconformidade de fls. 157 a 173.

Em 12 de dezembro de 2002 a recorrente protocolou pedido de restituição em formulário, com justificação do seu pedido em anexo, da contribuição para o PIS paga a maior no período de 01 de janeiro de 1999 a 30 de setembro de 2002, sobre as receitas de vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus.

O aproveitamento do pagamento tido como indevido foi efetuado pela empresa na forma de compensação, segundo o formulário “declaração de compensação” de fl. 143, datado de 15 de janeiro de 2003.

Refutando todos os argumentos expendidos na justificação do pedido de restituição, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza, negou a pretensão da solicitante indeferindo o pedido de restituição e não homologando a compensação declarada.

Impugnado o despacho decisório, foi este confirmado pela DRJ.

Cientificada da decisão em 24 de dezembro de 2007, irresignada, apresenta o recurso voluntário de fls. 193 a 213, em 17 de dezembro de 2007, em que reedita os mesmos argumentos trazidos nas peças reivindicatórias anteriores, segundo os quais, em síntese, vê o seu direito à isenção da COFINS amparado:

a) no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, por se tratar de vendas de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, sendo “equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”;

b) no art. 40 das Atos das Disposições Constitucionais Transitórias-ADCT, que recepcionou o referido Decreto-Lei nº 288/67, dispensando à Zona Franca de Manaus um prazo de vinte e cinco anos como zona de incentivos fiscais, prevalecendo até o ano de 2.013, em razão da ampliação por mais dez anos trazida pela EC nº 42/2001;

c) no art. 14, § 1º, da Medida Provisória nº 2.113-27, de 26 de janeiro de 2001, a qual, segundo diz, concede a isenção da COFINS sobre a receita das vendas efetuadas às empresas situadas na Zona Franca de Manaus;

Aduz, ainda, que o art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004, confirmou mais uma vez a isenção do PIS e da COFINS sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Belchior Melo de Sousa, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

O deslinde da questão transita por duas vias de argumentação:

a) a vigência do Decreto-Lei nº 288, de 1967, em face de sua recepção pelo art. 40 dos ADCTs, da Constituição Federal de 1988, que em seu art. 4º reza:

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

b) a incidência da norma isentiva do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2.000, que reeditando a Medida Provisória nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, suprimiu a expressão “**na Zona Franca de Manaus**”, que, na visão da recorrente, tornou a permitir que as vendas a empresas lá estabelecidas estariam alcançadas pela isenção.

Em análise da expressão acima, objeto da ADI nº 2.348-9, a decisão recorrida curva-se à eficácia da liminar concedida pelo STF, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000, e fixa este marco temporal como linha de partida para admitir, em tese, a isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes de vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplicável, exclusivamente, para as receitas de vendas enquadradas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25/2000.

Em tese, porque, a nobre relatora, ao fim, não identifica as vendas da recorrente como sendo de:

“IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

[...]

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro

Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

[...]

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.”

Sob o efeito da liminar suspendendo a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, não haveria como manter a decisão recorrida na forma como a nobre relatora interpreta a norma isentiva do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24/2000, restringindo o seu alcance às receitas dos incisos citados. Toda a força de incidir teria o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/74, validado pelo art. 40 dos ADCTs da CF/88.

Registre-se, porém, que em 10 de fevereiro de 2005 a ADI nº 2.348-9 perdeu o seu objeto, ficando prejudicada a liminar concedida. Ante isso, cabe buscar entender o alcance da supressão do adjunto adverbial “na Zona Franca de Manaus” na Medida Provisória nº 2.037-25/2000, no contexto da ordem jurídica prevalente, capturando a existência ou de norma isentiva ou de norma de incidência relativamente à COFINS sobre receitas decorrentes de vendas a empresas situadas naquela área de livre comércio.

Diga-se que a prevalecer o texto da MP nº 2.037-24/2000, enquanto condutora de norma específica de isenção da COFINS e da contribuição para o PIS, não se enxergaria, no âmbito desta Corte, conflito de normas a dirimir em confronto com o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/74, na solução da presente lide, sendo-lhe uma vez vedada aplicação de lei.

Já em face da MP nº 2.037-25/2000, com nova dicção para o art. 14, § 2º o deslinde muda de configuração. Será supressão em razão de aquele destino, a Zona Franca de Manaus, ter saído do rol das exceções da regra de isenção e por ela ter sido abrangida, com efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999? Ou é pela nítida constatação de haver redundância, por continência e por conexão? Continência, por estar incluída na Amazônia Ocidental. Por conexão, por ser uma área de livre comércio.

Em sua aparência a supressão bem pode denotar que o que se destina para a Zona Franca de Manaus, diferentemente do que se destina para o restante da Amazônia Ocidental e para as demais zonas de livre comércio, foi retirado do campo gravitacional das exclusões da norma isentiva.

Contudo, nenhuma de ambas as suposições pode ser extraída da leitura apenas deste texto da medida provisória. Demais, a apreensão de uma norma, em seu conteúdo e alcance, nem se perfaz na dicção de único texto de lei. Para afirmá-lo é bom que se tenha como escora como pensa a Doutrina quanto à busca do sentido e alcance da norma. Para Sacha Calmon, “as normas não derivam de textos legais isoladamente tomadas, por isso que se projetam do contexto jurídico. A norma é a resultante de uma combinação de leis ou de artigos

de leis (existentes no sistema jurídico). *As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isençionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação.*”¹

Com a mesma maestria construtiva, o fecundo Lourival Vilanova, nessa seara, aduz que “a norma jurídica, reduzida à proposição em sentido lógico, tem uma forma. Gramaticalmente, a linguagem do direito positivo exprime a norma em multiforme variedade. *E nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto*; nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição ou de um estatuto de ente público ou privado”²

Não se deve deixar de prestar respeito à interpretação segundo a qual basta integrar as disposições do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/74 com o art. 14, II, da MP nº 1.858/1999, pra trazer à luz a norma que concede a isenção da COFINS sobre as receitas de vendas àquela localidade:

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

.....

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

Desta interpretação, entender-se-ia que a supressão teve o condão de excluir a dita zona da regra de inaplicabilidade da isenção.

Todavia, penso que a edição da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004, é a “pedra de toque” para definir o raio de aplicação da norma de isenção e captar se o fato econômico das vendas da recorrente para o já referido destino dado aos produtos perfaz hipótese de incidência tributária ou está sob o pálio da isenção. O seu artigo segundo reza:

Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

Ao contrário do que entende a recorrente, a atribuição de alíquota a 0 (zero) não confere o *status* de destinação isenta. Embora de idênticos efeitos econômicos, não se confundem os institutos da isenção e da alíquota zero. No dizer de Sacha Calmon “A isenção, é de ver, distingue-se da alíquota zero pelo fato de a *previsão isencional* relacionar-se com a *hipótese de incidência da norma* (construção jurídica do fato gerador) e a alíquota zero ligar-se

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 153-154.

² VILANOVA, Lourival. Lógica Jurídica. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p.113.

à descrição do dever tributário, atribuindo-lhe conteúdo de gratuidade. [...]. A redução à alíquota zero pressupõe a incidência da regra de tributação que estivera e se mantém em vigor, agora com a aniquilação da sua base.

No tocante ao precedente de decisão favorável à tese da recorrente, do Segundo Conselho de Contribuintes, ela teve como fundamento a concessão da liminar na ADI nº 2.348-9, como já referido, cuja eficácia se esvaiu com a perda de objeto da ação.

Quanto às decisões judiciais mencionadas como paradigmas, com a reverência que elas deve ser dada, não vinculam este Conselho.

Enfim, considerando que:

a) após a Lei nº 9.718/98 houve regulação específica para a isenção da COFINS e da contribuição para o PIS, veiculada pela MP nº 1858, com suas reedições até a MP nº 2.158/2001;

b) é vedado a este Conselho negar aplicação de norma, superveniente e específica, regulando inteiramente a matéria, em vista de outra que lhe é contrária, sob o argumento de ter esta sido recepcionada pela CF/88;

c) na solução do conflito entre normas, o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/74 *versus* art. 14, § 2º, I, da MP nº 2.037-25/2000, esta, a especial, prevalece sobre aquela, a geral;

d) a supressão da expressão “na Zona Franca de Manaus” não implica sua exclusão do rol das exceções à regra de isenção para o fim de serem as receitas decorrentes de vendas de produtos e serviços para este destino contemplado com a exoneração tributária, mas, decerto, para suprimir a redundância, permanecendo essa destinação como hipótese de incidência tributária das contribuições;

Voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Sala das Sessões, em 18 de maio de 2010

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa