



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

Processo nº 10650.902444/2011-41
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.934 – 3ª Turma
Sessão de 07 de junho de 2016
Matéria PIS - RESTITUIÇÃO
Recorrente BLACK & DECKER DO BRASIL.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2002 a 28/02/2002

PIS e COFINS. RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INCIDÊNCIA.

Até julho de 2004 não existe norma que desonere as receitas provenientes de vendas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus das contribuições PIS e COFINS, a isso não bastando o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

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

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do 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 **3803-003.936** (fls. 120 a 126) proferido pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, em 26/02/2013, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2002 a 28/02/2002

RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A isenção da Contribuição para o PIS prevista no art. 14, § 1º, da Medida Provisória nº 2.15835/2001, quanto às receitas decorrentes de vendas realizadas para sociedades empresárias domiciliadas na Zona Franca de Manaus, aplica-se apenas em relação às hipóteses dos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo, a partir de 18 de dezembro de 2000.

A contribuinte transmitiu eletronicamente pedido de restituição (PER) em 29/03/2004 no valor de R\$ 404,15 (quatrocentos e quatro reais e quinze centavos) (fls. 02 a 04), referente ao recolhimento de PIS/PASEP, do período de apuração de fevereiro de 2002, sobre receitas decorrentes de venda de mercadorias para clientes sediados na Zona Franca de Manaus.

O pedido foi indeferido pela DRF/Uberaba/MG, por meio de despacho decisório (fl. 05), com fundamento em inexistência de crédito. O sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade (fls. 09 a 27), julgada improcedente pela DRJ de Juiz de Fora (MG) sob o fundamento de que a equiparação à exportação das vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus não é abrangente a ponto de acarretar a isenção para o PIS/PASEP, embasando-se ainda na Solução de Divergência Cosit nº 22, de 19 de agosto de 2002, conforme consta do Acórdão nº. 0939.768, da 1ª Turma da DRJ/JFA (fls. 72 a 79).

Não resignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 83 a 100), ao qual foi negado provimento pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, nos termos do Acórdão nº **3803-003.936** (fls. 120 a 126), por ter entendido o Colegiado que a isenção do PIS prevista no art. 14, §1º, da MP nº 2.158-35/2001, relativa às receitas de vendas para as sociedades empresárias domiciliadas na Zona Franca de Manaus, aplica-se somente em relação às hipóteses dos incisos IV, VI, VIII e IX do dispositivo legal referido, e a partir de 18/12/2000. Portanto, não abrangido o caso dos autos na hipótese de isenção.

Nesse oportunidade, o sujeito passivo insurge-se por meio de recurso especial (fls. 133 a 156) em face do acórdão nº 3803-003.936, suscitando divergência jurisprudencial quanto à isenção de PIS sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços para empresas com domicílio na Zona Franca de Manaus. Apresentou como paradigma o acórdão nº 3401.01.527, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

Em suas razões recursais, aduz a contribuinte que: (a) o Decreto-Lei nº 288/67 equipara os efeitos das operações de venda para a Zona Franca de Manaus às exportações para o estrangeiro, sendo-lhes aplicáveis as vantagens fiscais estabelecidas pela legislação para as exportações, nos termos do seu art. 4º; (b) o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido da não incidência de PIS sobre as receitas decorrentes das vendas para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus; (c) o Supremo Tribunal Federal, ao proferir liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.348-9, suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", contida no inciso I, do §2º do art. 14 da MP nº 2.037-24/00, expressão suprimida do diploma legal pelo Poder Executivo ao editar, na mesma data, a MP nº 2.037-25/2000; e, por fim, (d) não incide o PIS para os fatos geradores ocorridos em fevereiro de 2002, tendo em vista a revogação da expressão "na Zona Franca de Manaus" do inciso I, §2º do art. 14 da MP nº 2.037-25/2000 e a equiparação dos efeitos fiscais das vendas para a Zona Franca de Manaus às exportações para o exterior.

O recurso especial foi admitido, conforme Despacho nº 3300-00.20, de 03 de janeiro de 2014 (fls. 201 a 203), proferido pelo Presidente da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 206 a 217) postulando, em síntese, o desprovimento do recurso especial por entender que o benefício da isenção do PIS não pode ser estendido às remessas de produtos para a Zona Franca de Manaus, pois assim não o fez a norma.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 28/04/2016, 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 Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

O recurso especial da Contribuinte 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, devendo, portanto, ser conhecido.

No mérito, delimita-se a controvérsia suscitada pela contribuinte à possibilidade de incidência do PIS sobre as receitas decorrentes de vendas efetuadas para empresas domiciliadas na Zona Franca de Manaus.

A Zona Franca de Manaus foi criada pela Lei nº 3.173/1957, funcionando, inicialmente, como área "[...] para armazenamento ou depósito, guarda, conservação, beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas" (art. 1º).

Da mesma forma, nos termos do art. 5º da Lei nº 3.173/57, havia a previsão de incentivos fiscais em relação às operações efetuadas na área da Zona Franca de Manaus, ao estabelecer o não pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais para as mercadorias de procedência estrangeira diretamente desembarcadas naquela área.

Em 26 de fevereiro de 1967, foi editado o Decreto-Lei nº 288 para regulamentar a Zona Franca de Manaus, estabelecendo os objetivos da política governamental para a área, os incentivos fiscais para as atividades econômicas e a criação de um órgão responsável por administrar a implementação da área de livre comércio. Posteriormente, a zona de concessão de benefício da Zona Franca de Manaus foi ampliada para a Amazônia Ocidental, abrangendo os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, nos termos do Decreto-Lei nº 356/68.

A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi de criar "*no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos*" (art. 1º do DL nº 288/67).

Com o intuito de atrair investidores e promover o crescimento econômico da região, foram criados inúmeros incentivos fiscais, dentre os quais está o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 equiparando às exportações as vendas de produtos para a Zona Franca de Manaus, *in verbis*:

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.

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e

importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o Decreto-Lei nº 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional nº 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional nº 83/2013 referido prazo estendeu-se por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus tem desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Ainda, a receita de exportações de produtos nacionais para o estrangeiro é desonerada do PIS e da COFINS, nos termos do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal de 1988:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

[...]

A norma constitucional que desonerou as exportações foi observada pela legislação infraconstitucional do PIS e da COFINS, conforme disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70/91 (COFINS) e do art. 5º da Lei nº 7.714/88, com redação dada pela Lei nº 9.004/95, reproduzido no art. 5º da Lei nº 10.637/02 (PIS).

Portanto, os valores resultantes das exportações foram excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS e, por força do disposto no Decreto-Lei nº 288/67 e nos arts. 40 e 92 do ADCT, da CF/88, o benefício foi estendido às operações destinadas à Zona Franca de Manaus, uma vez equiparadas às exportações de mercadorias para o estrangeiro.

No ano de 1999, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, objeto de sucessivas reedições, foi suprimida a isenção das exportações destinadas à Zona Franca de Manaus, nos termos do seu art. 14, §2º, inciso I, redação que constou do dispositivo até a Medida Provisória nº 2.037-24/2000:

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

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

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

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

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

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

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

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

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

I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

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

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

Por meio de decisão liminar proferida na ADI-MC nº 2348/DF, o Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", constante do dispositivo acima transcrito:

*ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL. Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. **Suspensão de dispositivos da Medida Provisória nº 2.037-24, de novembro de 2000.***

Após reedições, a Medida Provisória nº 2.037-24/2000 tornou-se a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na qual foi suprimida do art. 14, §2º, inciso I, a expressão "na Zona Franca de Manaus", restabelecendo-se, portanto, em definitivo, a isenção de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas à Zona Franca de Manaus.

Faz-se a ressalva quanto ao período compreendido entre 01/02/1999 a 17/12/2000, não abrangido pelos fatos geradores desse processo, para o qual vigia a redação original do inciso I, §2º do art. 14 da MP nº 1.858-6/99 excluindo as receitas de vendas à Zona Franca de Manaus da previsão legal da isenção. O fato gerador dos presentes autos refere-se a fevereiro de 2002.

Prevalece, pois, o entendimento de que os valores resultantes de exportações devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS e, por extensão, em razão do disposto Decreto-lei n. 288/67 e nos arts. 40 e 92 do ADCT da CF/88, às operações destinadas à Zona Franca de Manaus. Nesse sentido, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005. PRECLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PIS E COFINS. NÃO-INCIDÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. A questão do prazo prescricional das Ações de Repetição de Indébito Tributário, à luz do art. 3º da Lei Complementar 118/2005, não foi atacada no Recurso Especial. A discussão do tema em Agravo Regimental encontra-se vedada, diante da preclusão.

2. Não se conhece de Recurso Especial quanto a matéria não especificamente enfrentada pelo Tribunal de origem, dada a ausência de prequestionamento. Incidência, por analogia, da Súmula 282/STF.

3. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/1967. Não incidem sobre elas as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ.

4. A revisão da verba honorária implica, como regra, reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado em Recurso Especial (Súmula 7/STJ). Excepcionam-se apenas as hipóteses de valor irrisório ou exorbitante, o que não ocorreu no caso dos autos.

5. Agravo Regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (AgRg no Ag 1.295.452/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 01.07.10) (grifou-se)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". RESP 1.002.932/SP. PIS. COFINS. VERBAS PROVENIENTES DE VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, referente a pagamento indevido efetuado antes da entrada em vigor da LC 118/05, continua observando a "tese dos cinco mais cinco" (REsp 1.002.932/SP, Rel Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJ 18/12/09).

2. A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da LC 118/05, que estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, por ofensa dos princípios da autonomia, da independência dos poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (AI nos EREsp 644.736/PE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Corte Especial, DJ 27/8/07).

3. Este Superior Tribunal possui entendimento assente no sentido de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/67 (REsp 802.474/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 13/11/09).

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.141.285/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26.05.11) (grifou-se)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE OPERAÇÕES ORIGINADAS DE VENDAS DE PRODUTOS PARA EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ART. 4º DO DL 288/67). PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ.

AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo exegese do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a COFINS sobre tais receitas.

2. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido. (AgRg no Ag 1420880/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 12/06/2013) (grifou-se)

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo.

É o Voto.

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

A matéria, única, posta ao exame do colegiado não é nova. Com efeito, já tivemos oportunidade de nos pronunciar sobre ela em diversas ocasiões, tendo eu firmado convicção pela inaplicabilidade de qualquer medida desonerativa (seja isenção, imunidade ou alíquota zero) aos fatos geradores anteriores a julho de 2004.

No relatório da Dra. Vanessa consta que o contribuinte aduziu em seu recurso:

"que: (a) o Decreto-Lei nº 288/67 equipara os efeitos das operações de venda para a Zona Franca de Manaus às exportações para o estrangeiro, sendo-lhes aplicáveis as vantagens fiscais estabelecidas pela legislação para as exportações, nos termos do seu art. 4º; (b) o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido da não incidência de PIS sobre as receitas decorrentes das vendas para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus; (c) o Supremo Tribunal Federal, ao proferir liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.348-9, suspendeu a eficácia da expressão 'na Zona Franca de Manaus', contida no inciso I, do §2º do art. 14 da MP nº 2.037-24/00, expressão suprimida do diploma legal pelo Poder Executivo ao editar, na mesma data, a MP nº 2.037-25/2000; e, por fim, (d) não incide o PIS para os fatos geradores ocorridos em fevereiro de 2002, tendo em vista a revogação da expressão 'na Zona Franca de Manaus' do inciso

I, §2º do art. 14 da MP nº 2.037-25/2000 e a equiparação dos efeitos fiscais das vendas para a Zona Franca de Manaus às exportações para o exterior".

Considero-os todos abarcados no voto que segue, proferido em sessão de 2011, no qual enfrentei ainda outros argumentos. Reconheço haver decisões do STJ em sentido oposto, mas, como nenhuma delas cumpre os requisitos do art. 62 do atual regimento interno desta Casa, peço vênica para continuar teimando.

Disse-o eu naquela ocasião:

Vale iniciá-lo reenunciando o criativo entendimento da recorrente:

- a) não há necessidade de previsão legal expressa concessiva da isenção porque o decreto-lei 288 e o Ato Complementar 35/67 bastam;*
- b) deferida isenção para exportações em geral, a vendas à ZFM está imediata e automaticamente estendida;*
- c) tendo o Ato Complementar à Constituição de 67 a natureza de lei complementar, como pacificado em nossos Tribunais, nenhuma lei ordinária o poderia revogar;*
- d) a “revogação” pretendida somente vigorou entre ____ e ____, sendo de rigor reconhecer a isenção, ao menos, nos períodos anterior e posterior.*

Ainda que criativo, o raciocínio desenvolvido na defesa não merece prosperar cabendo a manutenção da decisão recorrida pelos motivos que se expõem em seguida. Em primeiro lugar, a premissa de que o decreto-lei 288 teria assegurado que todo e qualquer incentivo direcionado a promover as exportações deveria, imediata e automaticamente, ser estendido à Zona Franca de Manaus não resiste sequer ao primeiro dos métodos interpretativos consagradamente admitidos: a literalidade.

É que tal extensão somente caberia se o citado decreto tivesse afirmado que as remessas de produtos para a Zona Franca de Manaus são exportação. Nesse caso, a equiparação valeria mesmo para outros efeitos, não fiscais. Poderia, para o que interessa, restringi-la a “todos os efeitos fiscais”. Se o tivesse feito, dúvida não haveria de que qualquer mudança posterior na legislação que viesse a afetar as exportações, no que tange a tributos, afetaria do mesmo modo e na mesma medida aquela zona.

Mas já foi repetidamente assinalado que o artigo 4º daquele ato legal, embora traga de fato a expressão acima, após a ressalva “constantes da legislação em vigor”. Não vejo como essa restrição possa ser entendida de modo diverso do que tem sido interpretado pela Administração: apenas os incentivos às exportações que já vigiam em 1 de fevereiro de 1967 estavam “automaticamente” estendidos à ZFM por força desse comando. E ponho a palavra entre aspas porque nem mesmo o Poder

Executivo – e vale assinalar que estamos falando de um período de exceção, em que o Poder executivo quase tudo podia – pareceu estar tão seguro desse automatismo, visto que fez editar, na mesma data, o Ato Complementar 35, cujo artigo 7º assegurou aquela extensão ao ICM.

Aliás, da interpretação dada pela recorrente a este último ato também divergimos. Deveras, pretende ela que ele teria alçado ao patamar de lei complementar a equiparação já prevista no decreto-lei. A meu ver, porém, tudo o que faz é definir com maior precisão o que se entende por produtos industrializados para efeito da não incidência de ICM nas exportações já prevista na Constituição de 67. Define-os no parágrafo 1º, recorrendo à tabela do então criado imposto sobre produtos industrializados (tabela anexa à Lei 4.502). No parágrafo segundo, estende, também para efeito de ICM, aquela imunidade às vendas a zonas francas.

Essa interpretação me parece forçosa quando se sabe que, segundo a boa técnica legislativa, os parágrafos de um dado artigo não acrescentam matéria ao disposto no caput, apenas esclarecem sobre o alcance daquela matéria. E ao esclarecer podem impor uma definição restritiva, como no parágrafo primeiro, ou extensiva, como no segundo. O que não pode um simples parágrafo é tratar de matéria que não esteja contida no caput e nos seus incisos. E não parece haver dúvida de que aí apenas se cuida da imunidade do ICM.

Assim, o ato legal nem previu imunidade genérica, nem estendeu ao IPI a imunidade do ICM, como afirma a empresa.

Ora, se a previsão do decreto-lei deveria alcançar “todos os efeitos fiscais” e já havia previsão de imunidade de ICM sobre produtos industrializados, para que tal parágrafo no ato complementar?

Há, contudo, razões mais profundas do que a mera literalidade. É que a zona franca de Manaus não é meramente uma área livre de restrições aduaneiras, característica das chamadas zonas francas comerciais. O que se buscou com a sua criação foi induzir a instalação naquele distante rincão nacional de empresas de caráter industrial, que gerassem emprego e renda para a região Norte. Para tanto, definiu-se um conjunto de incentivos fiscais que, à época de sua criação, seria suficiente, no entender dos seus formuladores, para gerar aquela atração. Tais incentivos, e apenas eles, configuram diferenciação em favor dos produtos importados e industrializados naquela área. Foi essa diferença tributária que induziu a criação do parque industrial que ali se veio a instalar e, assim, é apenas a retirada de algum daqueles incentivos que pode ser taxada de “quebra de contrato”.

A contrário senso, novos incentivos fiscais que se venham a instituir podem ou não ser a ela estendidos conforme entenda útil o legislador por ocasião de sua instituição.

Isso não se dá automaticamente com os incentivos genéricos à exportação cujo objetivo comum tem sido a geração das divisas imprescindíveis ao pagamento dos compromissos internacionais durante tanto tempo somente alcançáveis por meio das exportações. Por óbvio, a ninguém escapa que vendas à ZFM não geram divisas. Diferentes, pois, os objetivos, nenhum automatismo se justifica.

Prova desse raciocínio é que dois anos apenas após a criação da ZFM, inventaram os “legisladores executivos” de então novo incentivo à exportação, o malsinado “crédito prêmio” posteriormente tão combatido nos acordos de livre comércio a que o País aderiria. Sua legislação expressamente incluiu a Zona Franca. Fê-lo, no entanto, apenas para os casos em que, após serem “exportados” para lá, fossem dali efetivamente exportados para o exterior (“reexportados”, na linguagem do dec-lei). Em outras palavras, já em 1969 dava o executivo provas de que aquela extensão nem era automática, nem tinha que se dar sem qualquer restrição.

Logo, ainda que se avance na interpretação da norma, ultrapassando o método literal e adentrando-se o histórico e o teleológico, se chega à mesma conclusão: o decreto-lei 288 apenas determinou a adoção dos incentivos fiscais à exportação já existentes e acresceu incentivos específicos voltados a promover o desenvolvimento da região menos densamente povoada de nosso território.

Nessa linha de raciocínio, portanto, há de se buscar na legislação específica do PIS e da COFINS, tributos somente instituídos após a criação da ZFM, dispositivo que preveja alguma forma de desoneração nas vendas àquela região, seja a não incidência, alíquota zero ou isenção. E não se precisa ir longe para ver que ela somente começa a existir em 2004, com a edição da Medida Provisória 202.

De fato, a “exclusão das receitas de exportação” da base de cálculo do PIS tratada na Lei 7.714 e a isenção da COFINS sobre receitas de exportação prevista na Lei Complementar 70 e objeto da Lei complementar 85 não incluíram expressamente as vendas à ZFM ainda que tenham estendido o benefício a outras operações equiparadas a exportação. Um exame cuidadoso dessas extensões vai revelar o que se disse acima: todas elas geram, imediata ou mediatamente, divisas internacionais.

A conclusão que se impõe, assim, é que não havia, até o surgimento da Medida Provisória 1.858 qualquer benefício fiscal que desonerasse de PIS e de COFINS as receitas obtidas com a venda de produtos para empresas sediadas na ZFM. É certo que esse entendimento não era uníssono, muita peleja tendo se travado entre o fisco e os contribuintes que pretendiam estarem tais vendas amparadas pelos atos legais mencionados. E essas divergências somente se agravaram com a edição da MP, cuja redação padece de diversas inconsistências.

Com efeito, tal MP, que revogou a Lei 7.714 e a Lei Complementar 85, disciplinando por completo a isenção das duas contribuições nas operações de exportação trouxe dispositivo expresso “excluindo” as vendas à ZFM. Isso, por óbvio, aguçou a interpretação de que já havia dispositivo isentivo e que esse dispositivo estava sendo agora revogado.

Defendo que não, embora seja forçoso reconhecer que o dispositivo apenas criou desnecessário imbróglio. Com efeito, ousou divergir da conclusão exposta no Parecer PFGN 1789 no sentido de que tal ressalva se destinava apenas aos comandos insertos nos incisos IV, VI, VIII e IX. A razão para tanto é que aí ventilam-se hipóteses intrinsecamente ligadas ao objetivo que o ato pretende incentivar: vendas para o exterior que trazem divisas para o país. Refiro-me aos incisos VIII (vendas com o fim de exportação a trading companies e demais empresas exportadoras) bem como o fornecimento de bordo a embarcações em tráfego internacional (ship's Chandler). Além disso, a interpretação não apenas retira um incentivo, ela pressupõe um desincentivo: qualquer trading do decreto-lei 1.248/72, exportadora inscrita na SECEX ou ship's Chandler instalada em outro ponto do território nacional terá vantagem em relação à que ali se instale. Não faz sentido tal discriminação contra a ZFM.

A interpretação dada pela douta PGFN parece buscar um sentido para o comando do parágrafo de modo a não torná-lo redundante. Fê-lo, todavia, da pior forma, a meu sentir, pois fixou-se no método literal esquecendo-se de considerar o motivo da norma. Realmente, uma cuidadosa leitura do parecer permite ler o artigo, com o respectivo parágrafo segundo, da seguinte forma: há isenção quando se vende com o fim específico de exportação, desde que a empresa compradora (trading ou simples exportadora inscrita na SECEX) NÃO esteja situada na ZFM. Com a exclusão do parágrafo: há isenção quando se vende com o fim específico de exportação, mesmo que a empresa compradora (trading ou simples exportadora inscrita na SECEX) esteja situada na ZFM.

Ora, o objeto da isenção versada nesses dispositivos nada tem a ver com a localização da compradora mas com o que ela faz. É a atividade (exportação com conseqüente ingresso de divisas) que se quer incentivar. O que se tem de decidir é se a mera venda à ZFM, que não gera divisa nenhuma, deve a isso ser equiparado. Foi isso, em meu entender, que o parágrafo quis dizer: não é o que o Parecer da PGFN consegue nele ler.

Em conseqüência desse parecer, surgem decisões como as que ora se examinam: o pedido tinha a ver com venda a ZFM. A decisão abre a possibilidade de que tenha mesmo havido recolhimento indevido, mas por motivo completamente diverso. E mais, atribui ao contribuinte a prova dessa outra circunstância, que não motivara o seu pedido. Nonsense completo.

Esse meu reconhecimento implica aceitar que o malsinado parágrafo estava sim se referindo, genericamente, às vendas à ZFM, ou, mais claramente, está ele a dizer que, para efeito do incentivo de PIS e COFINS, a mera venda a empresa sediada na ZFM não se equipara à exportação de que cuida o inciso II do ato legal em discussão. Mas, ao fazê-lo, não está revogando dispositivo isentivo anterior: está simplesmente cumprindo o seu papel esclarecedor, ainda que nesse caso melhor fosse nada ter tentado esclarecer...

Aliás, idêntico dispositivo esclarecedor poderia ter estado presente na LC 85 e na Lei 7.714 como já estivera no decreto-lei 491. Com isso, muita discussão travada administrativamente teria sido evitada ou transferida para o Judiciário. É a ausência de tal dispositivo e sua presença na nova lei que cria o imbróglio. Ele não leva, contudo, em minha opinião, à interpretação simplória de que tal ausência implicasse haver isenção. Para isso, primeiro, se tem de admitir que basta o Decreto-lei 288.

Essa interpretação, parece-me, está em maior consonância com o espírito legisferante, pois não faz sentido considerar que uma norma que procura incentivar as exportações tenha instituído uma discriminação contra uma região (região, aliás, que sempre se procurou incentivar) em operações que produzem o mesmo resultado: a geração de divisas internacionais.

A minha conclusão é, assim, de que mesmo entre 1º de fevereiro de 1999 e 31 de dezembro de 2000 há, sim, isenção das contribuições naquelas hipóteses, ainda que a empresa esteja situada na ZFM. Em outras palavras, a localização da empresa não é impeditivo à fruição do incentivo à exportação, desde que cumprido o que está previsto naqueles incisos.

Mas tampouco há isenção APENAS PORQUE A COMPRADORA LÁ ESTEJA. Nos recursos ora em exame, esse foi o fundamento do pedido e a ele deveria ter-se restringido a DRJ. Nesses termos, só causa mais imbróglio a afirmação constante no acórdão recorrido de que “haveria direito” no período de 1º de janeiro de 2001 a julho de 2004 mas não estava ele adequadamente comprovado. Simplesmente não há o direito na forma requerida.

E por isso mesmo não cabe a pretensão do contribuinte de que a Administração adapte o seu pedido fazendo as pesquisas internas que permitam apurar se alguma das empresas por ele listadas na planilha referida se enquadra naquelas disposições.

O máximo que se poderia admitir, dado o teor da decisão, era que, em grau de recurso, trouxesse a empresa tal prova. Não o fez, porém, limitando-se a postular a nulidade da decisão porque não determinou aquelas diligências.

Não sendo obrigatória a realização de diligências, como se sabe (art. 2º do Decreto 70.235), sua ausência não acarreta nulidade da decisão proferida por quem legalmente competente para tal.

Processo nº 10650.902444/2011-41
Acórdão n.º **9303-003.934**

CSRF-T3
Fl. 235

Cabe sim manter aquela decisão dado que o contribuinte não comprovou o seu direito como lhe exigem o Decreto 70.235, a Lei 9.784 e o próprio Código Civil (art. 333).

Com tais considerações, nego provimento ao recurso do contribuinte.

Com essas mesmas considerações, votei, também aqui, pelo não provimento do recurso do contribuinte, sendo esse o acórdão que me coube redigir.

Júlio César Alves Ramos