



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

Processo nº 10650.902475/2011-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3001-000.809 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 15 de maio de 2019
Matéria PEDIDO DE RESTITUIÇÃO
Recorrente BLACK & DECKER DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2003

VENDAS NO MERCADO INTERNO PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO A EXPORTAÇÕES PARA O EXTERIOR. EFEITOS FISCAIS DEPENDENTES DE LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA VIGENTE.

O art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 não diz que se considera, para qualquer fim, que as vendas no mercado interno para a Zona Franca de Manaus equivalem a uma exportação para o estrangeiro, restringindo os efeitos fiscais desta equiparação aos “constantes da legislação em vigor”, o mesmo ocorrendo com o art. 40 do ADCT, que prorrogou, de forma genérica, o tratamento diferenciado dado àquela região, mas quando fala em “incentivos fiscais”, a mesma Constituição estabelece, em seu art. 150, § 6º, que, no caso da União, somente poderá ser concedido mediante lei específica, ainda mais com interpretação restritiva e sem efeito proativo, ou seja, não extensível a tributos instituídos posteriormente à sua concessão (arts. 111 e 177, II, do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo trechos do relatório da decisão de piso:

“Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Restituição PER, nº 40165.65613.290304.1.2.04-8824 transmitido em 29/03/2004, no valor de R\$ 1.806,95, relativo a parte do recolhimento de PIS/PASEP (P.A. 08/2003) efetuado em 15/09/2003, que o interessado alega ser indevido por referir-se a vendas de mercadorias a clientes estabelecidos na Zona Franca de Manaus.

A DRF/Uberaba/MG, emitiu Despacho Decisório Eletrônico por meio do qual indeferiu o Pedido de Restituição, por inexistência de crédito, tendo em vista que o pagamento indicado como indevido ou a maior não oferecia saldo disponível para restituição, uma vez que fora integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte. A fundamentação legal da decisão é o art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

Cientificado do Despacho Decisório, o interessado apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual consta, em síntese:

a) Preliminarmente, o contribuinte requer a nulidade do Despacho Decisório por cerceamento do direito de defesa, alegando que sequer tem certeza quanto ao motivo pelo qual o seu direito creditório foi indeferido, dado que o débito de PIS/PASEP apurado foi comprovadamente recolhido a maior e declarado na DCTF. Afirma que está impossibilitado de atacar, de forma certa, o fundamento da glosa perpetrada.

b) Alega que não constam, no Despacho Decisório, informações precisas acerca das supostas incorreções cometidas pelo contribuinte, evidenciando a nulidade do ato administrativo em apreço.

c) No mérito, solicita a restituição do PIS e da Cofins incidentes sobre as vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus. Discorre sobre a criação da Zona Franca de Manaus, sua manutenção por meio do ADCT, art. 40, da Constituição Federal de 1988, concluindo que as vendas de mercadorias para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus equivalem a exportações para o estrangeiro, gozando as operações de todos os benefícios destas, inclusive a isenção do PIS e da Cofins.

d) Afirma que dentre as exclusões expressamente previstas em lei, a Medida Provisória nº 18586 determinava que, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, as receitas de exportação de mercadorias para o exterior são isentas do PIS e da Cofins.

e) Aduz que a limitação constante na Medida Provisória de que a isenção supra não alcançaria as receitas de vendas efetuadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus foi contestada perante o Supremo Tribunal Federal, na Medida Cautelar nº 2.2161.

f) Afirma que o STF, Tribunal que dita o Direito, decidiu que não é permitido à lei/medida provisória suprimir direitos que foram outorgados constitucionalmente aos contribuintes.

g) Com relação ao direito creditório, aduz que o suposto erro formal contido na DCTF, por ter declarado débitos equivocadamente majorados, não é capaz de extinguir o direito creditório originado de pagamentos comprovadamente recolhidos a maior.

h) Invoca os princípios da verdade material, da razoabilidade e da proporcionalidade

i) Solicita, ao final, com respaldo no disposto no art. 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, a realização de diligência, para que se comprove a existência do crédito pleiteado. Formula os seus quesitos.

j) Solicita que, na remota hipótese de o direito creditório não ser reconhecido, que seja declarada a nulidade do despacho decisório”

A DRJ de Juiz de Fora/MG julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório conforme **Acórdão nº 07-30.619** a seguir transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2003

Ementa:

ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

A isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se, exclusivamente, às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância repisando os mesmos argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade e rebatendo o disposto na decisão de piso.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcos Roberto da Silva

Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a isenção da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre as vendas de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, tendo em vista a sua equivalência, ou não, a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

A DRJ apresentou em sua decisão tendo por fundamento o estabelecido na Solução de Divergência COSIT nº 22/2002, cuja conclusão reproduz-se a seguir:

*“18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo à recorrente que a **isenção da Cofins** prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e considerada a medida liminar deferida pelo STF, na ADIn nº 2.3489, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000, suspendendo ex nunc a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus” do inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se, **exclusivamente**, para as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo 14, ou seja:*

a) receitas 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;

b) receitas 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;

c) receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei no 1.248, de 1972, destinada ao fim específico de exportação; e

d) receitas de vendas efetuadas com fim específico de exportação para o exterior, às empresas comerciais exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

18.1. A isenção da Cofins não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 17 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos a vedação contida no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 1.8586, de 1999, e reedições, até a Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000.

19. Somente a partir de 18 de dezembro de 2000, estão isentas do PIS/Pasep as receitas de vendas relacionadas nas alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do item 18, tendo em vista a medida liminar concedida pelo STF, na ADI no 2.3489, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000, e edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, e reedições, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. (Grifou-se)

*20. Ressalvadas as hipóteses previstas nos itens 18 e 19, sujeitam-se à incidência da **Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, sem o benefício da isenção, todas as demais receitas de vendas efetuadas às pessoas jurídicas, mesmo que estabelecidas na Zona Franca de Manaus, independentemente de sua destinação ou finalidade. (destaques do original)”*

Entretanto a Recorrente entende que o Decreto-lei nº 288/67 equipara as operações com destino à ZFM as vendas das exportações para o estrangeiro, devendo tais operações receber o mesmo tratamento fiscal destas. Afirma que a tese da Solução de Divergência imprime interpretação estática ao ordenamento jurídico. Neste sentido, afirma que, segundo a tese, nenhuma outra norma poderia ingressar no âmbito dos incentivos fiscais.

Afirma ainda, a Recorrente, que o STF deferiu medida liminar suspendendo a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus” disposta no inciso I do §2º do art. 14 da MP 2.037-24/00 e que, na mesma ocasião foi editada a MP 1.952-31 suprimindo a mesma expressão da decisão. Assim o art. 14 passou ter a seguinte redação:

"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;

(...)

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

/ - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;”

Diante desta nova redação, entende a Recorrente que está em vigor desde 01º de fevereiro de 1999 a regra insculpida no citado art. 14, que adequou o tratamento fiscal da Contribuição para o PIS nas vendas à ZFM, equiparando-as às exportações para o estrangeiro.

A isenção/imunidade das receitas de vendas efetuada a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus e a pretensa equiparação à receita de exportação foi diversas vezes decidida pela Câmara Superior em julgamento de recurso especial. A mais recente ocorreu em 20/09/2017 cujo Acórdão nº 9303-005.787, de relatoria Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que entendeu o seguinte:

(i) A limitação constitucional para instituição de contribuições sociais somente atinge as receitas decorrentes de exportação para o exterior, não abarcando as saídas para ZFM;

(ii) O art. 4º do DL nº 288/97 não permite concluir que se considera as vendas no mercado interno para a ZFM equivalentes a uma exportação para o estrangeiro e;

(iii) Inexiste norma que isente as vendas de mercadorias a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus de forma indiscriminada, tendo somente havido a redução a zero da alíquota a partir de 16/12/2004, com a vigência do art. 2º da Lei nº 10.996/2004, regulamentada pelo Decreto nº 5.310/2004.

Por concordar, adoto como minhas razões de decidir os fundamentos do voto condutor do acórdão nº 9303-005.787, apesar deste analisar além do que consta do Recurso Voluntário quando trata das supostas alegações de imunidades no que concerne a matéria objeto da presente demanda. Reproduzo a seguir o voto condutor:

“Para mim, é decisiva a mera transcrição do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67:

***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.*

Vejamos agora o dispositivo que estabeleceu a imunidade em discussão das contribuições sociais nas exportações (e, veja-se bem, atingindo somente as receitas de exportação para o exterior *stricto sensu*, e resultante de uma Emenda de 2011, ou seja, treze anos depois da promulgação da Constituição):

***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;*

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Assim, quando foi editado o Decreto-Lei nº 288/67 e, mesmo quando foram prorrogados os benefícios dados à ZFM pelo ADCT, nem se cogitava em imunidade para as contribuições sociais.

Aliás, vejamos também o que diz o art. 40 do 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.*

Mas esta questão temporal, obviamente em nada influenciaria se os citados dispositivos relativos à ZFM falassem em imunidade. Ocorre, no entanto, que imunidade é limitação da competência tributária, por definição, constitucional. Incentivo fiscal, como a isenção, é dado por lei, ainda mais específica (art. 150, § 6º, da Constituição Federal), com interpretação da mais restritiva (art. 111, II, do CTN), e não extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (art. 177, II, também do CTN).

Afastada a alegação de imunidade, passemos à análise do que historicamente diz a legislação a respeito das vendas no mercado interno para a ZFM (o que inclui também os Decretos, a teor do art. 96 do CTN e que, salvo em algumas exceções – nos quais o presente caso não se enquadra – devem ser observados pelos Conselheiros do CARE, conforme preceitua nosso Regimento).

Ao contrário do que pretende levar a crer a recorrente, houve muitas exclusões expressas das vendas à Zona Franca de Manaus nos casos de isenções para exportações para o exterior que atingissem as contribuições, e isto tem como principal razão de ser que estas exações (antes nem consideradas tributos) terem a finalidade precípua de financiar a seguridade social, o que, como enfatizado na Constituição, deve ser feito por toda a sociedade.

No caso do IPI, por exemplo, sempre houve a isenção, inclusive regulada por Decreto (mas, com restrições a diversos produtos, o que seria inconcebível em uma imunidade “generalizada”, sendo ainda mais incoerente buscar um tratamento “homogêneo” para todo e qualquer tributo – e isto está, repito, claríssimo no art 4º do Decreto-Lei nº 288/67, quando fala em “efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor”).

Então, o que importa, é a legislação em vigor na época da ocorrência dos fatos geradores. Há que se reconhecer que as várias mudanças havidas – especialmente por Medidas Provisórias, inclusive atingidas por decisões do STF (ainda que de forma temporária) – trazem alguma dificuldade para o intérprete, mas a PGFN, em suas Contrarrazões, fez uma análise mais que detalhada, concluindo “pela inexistência de norma geral de isenção de PIS e Cofins acobertando, de forma indiscriminada, as vendas de mercadorias a empresas situadas na Zona Franca de Manaus”.

O que efetivamente deve ser tomado como base é o art. 2º da Lei nº 10.996/2004:

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. (Vide Lei nº 13.137, de 2015)

(Vigência)

Não faria qualquer sentido esta redução a zero da alíquota ser inserida no ordenamento jurídico se já houvesse a isenção, **ou, mais injustificadamente ainda, a imunidade** (isto sem falar que este dispositivo sofreu restrições pelo art. 21 da Lei nº 13.137/2015, que excluiu vários produtos do benefício, remetendo aos listados no art. 14 da Lei nº 13.097/2015).

E esta lei, conforme reza seu art. 6º, entrou em vigor na data de sua publicação, que se deu 16/12/2004, mesma data em que passou a ter eficácia o seu Decreto regulamentador (nº 5.310/2004), devidamente aplicado pela Fiscalização em recálculo feito em procedimento de Diligência, procedimento acatado pela Instância de Piso e no Acórdão Recorrido”

Destaco ainda que processos da Recorrente sobre a mesma matéria já foram julgados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e as decisões tiveram na mesma linha de entendimento abarcada no presente processo. Reproduzo a seguir a Ementa do Acórdão nº 9303-003.936 cujo Recurso Especial teve seu provimento negado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/03/1999

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.

Portanto, voto no sentido de negar provimento ao recurso na pretensão da Recorrente de considerar isentas da Contribuição para o PIS as receitas de vendas de mercadorias destinadas a consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

A Recorrente argumentou também sobre o outro fundamento para a negativa do direito creditório pleiteado por intermédio do Pedido de Restituição – PER, qual seja, a coincidência entre o valor declarado em DCTF e aquele efetivamente pago. Em seu pleito alega que seu direito não pode ser mitigado por eventual erro ou falha no preenchimento da DCTF haja vista que o processo administrativo fiscal é regido pelos princípios da verdade material, da insignificância, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Inicialmente cabe ressaltar que a assiste razão à recorrente no que se refere ao ponto relacionado à retificação da DCTF. Este Conselho tem decidido que a retificação da DCTF, mesmo após a emissão do despacho decisório, não há de impedir o deferimento do pleito. Entretanto, a retificação deve estar acompanhada de provas documentais hábeis e idôneas que comprovem a erro cometido no preenchimento da declaração original, tal como estabelecido no §1º do art. 147 do CTN, *in verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Apesar da possibilidade de se aceitar as retificações de DCTF com fim de adequá-la a verdade material dos fatos, no presente caso ficou decidido que não assiste razão à Recorrente no que se refere a isenção da Contribuição para o PIS sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas a consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. Portanto, não há que se falar em retificação da DCTF.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Marcos Roberto da Silva

Processo nº 10650.902475/2011-01
Acórdão n.º **3001-000.809**

S3-C0T1
Fl. 329
