



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

**Processo n°** 10850.000731/2004-30  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.616 – 3ª Turma  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2017  
**Matéria** VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** J. MARINO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 31/07/2001 a 31/12/2003

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

Júlio César Alves Ramos - Relator.

EDITADO EM: 23/02/2017

Participaram da sessão de julgamento as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello e os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza e Rodrigo da Costa Pôssas

## Relatório

Adoto, com as homenagens devidas, o magistral relato feito pelo ex-Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz para a decisão recorrida:

*Contra a ora recorrente, a auditoria fiscal lavrou auto de infração para lhe exigir diferenças da contribuição ao PIS, relativamente aos fatos geradores consumados entre 31.07.2001 e 31.12.2003. Do capítulo intitulado “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do auto de infração, verifica-se que o ilícito imputado ao sujeito passivo, de acordo com a autoridade lançadora, teria consistido na exclusão, da base de cálculo da contribuição, das receitas auferidas de vendas a estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus (fls. 9/19).*

*Em impugnação tempestivamente ofertada às fls. 21/47, sustenta a interessada a regularidade da prática, aduzindo, em primeiro lugar, a isenção do fato à luz do artigo 4º, do Decreto-lei no. 288/67, combinado com o contido no ADCT, artigo 40; e, em segundo lugar, a sua imunidade desde o advento da Emenda Constitucional no. 33/01, por obra da qual a redação original do artigo 149 da Carta Magna foi modificada.*

*Sobreveio, em Primeira Instância, o indeferimento da impugnação em acórdão constante de fls. 77/83. Em síntese, a rejeição veio lastreada em dois fundamentos, ambos extraídos da Solução de Divergência COSIT no. 22/02.*

*De acordo com o primeiro deles, o Decreto-lei no. 288/67 somente teria equiparado as vendas à Zona Franca de Manaus às exportações, no que respeitasse ao regime tributário em vigor à época em que promulgado referido diploma. Apenas os incentivos fiscais já fruíveis pelas exportações em fevereiro de 1967 seriam, nesta perspectiva, extensíveis às vendas que tivessem a Zona Franca de Manaus por destino. Como a própria instituição da contribuição ao PIS somente se deu em 1970, por força da LC no. 7, o tratamento previsto pelo artigo 4º do mencionado Decreto-lei no. 288 seria inaplicável à isenção conferida, nesta espécie impositiva, para as receitas de exportação.*

*O segundo argumento vem em consideração às hipóteses isencionais previstas, para o PIS, na MP no. 1.858-6/09. Por meio do dispositivo, o Executivo federal outorgou, a partir de 1º de fevereiro de 1999, isenção a uma série de ocorrências ali listadas, entre as quais às receitas de “exportação de mercadorias para o exterior”. E no §2º do mesmo artigo 14, previu expressamente que o tratamento favorecido ali instituído não alcançaria as vendas realizadas “a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio”.*

*A desequiparação – consistente em sujeitar ao tributo as vendas à ZFM quando as exportações são desoneradas – foi objeto de*

*impugnação via ação direta de inconstitucionalidade movida pelo Governador do Amazonas, constituindo fundamento do pedido o disposto no artigo 40, do ADCT, de acordo com o qual a Zona Franca de Manaus se manteria, até o ano de 2013, como área de livre comércio e de incentivos fiscais (ADI no. 2.348). Tendo o Plenário do Supremo Tribunal Federal deferido a liminar requerida com efeitos prospectivos em 18.12.2000, entendeu a COSIT que, a partir de então, as vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus fruiriam da isenção desde que caracterizada uma das hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX do próprio artigo 14, da MP no. 1.858-6/09, quais sejam:*

*(a) receitas no 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;*

*(c) receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais-exportadoras de que trata o Decreto-lei no. 1.248/72, destinadas 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 SECEX.*

*Como as operações objeto do auto de infração são todas posteriores à concessão da liminar da ADI no. 2.348, procurou a DRJ identificar, entre elas, a ocorrência das hipóteses acima, quer dizer, das hipóteses prescritas nos incisos IV, VI, VIII e IX do artigo 14,*

*da MP no. 1.858-6/09 e, não as encontrando, deu por acertada a lavratura do auto de infração.*

*O recurso voluntário foi interposto às fls. 95/136 e, ademais dos argumentos já articulados na impugnação, vem acrescido das seguintes considerações:*

*(i) o auto de infração conteria nulidade insanável, consistente na inobservância de duas exigências estabelecidas pela Portaria SRF no. 3007/01, quais sejam, o nome, o número de telefone e o endereço funcional do chefe da AFRF, de um lado, e o código de acesso à internet para consulta do Mandado de Procedimento Fiscal, de outro;*

*ii) não seriam cumuláveis a multa de ofício e os juros moratórios, ambos supostamente vocacionados à mesma função;*

*(iii) fixada em 75% do montante da obrigação principal, a multa de ofício seria extorsiva; e, finalmente, (iv) a imposição da Taxa*

*SELIC ao tributo omitido padeceria de inconstitucionalidade formal e material.*

O colegiado acolheu, por unanimidade, o voto do relator, exonerando, na íntegra, o crédito tributário discutido.

O recurso especial da Fazenda Nacional postula sua reversão com base na tese que embasou a decisão de primeiro grau mencionada no relatório do dr. Marcos.

Sobrevieram contrarrazões, nas quais se aponta que a tese advogada pela Fazenda já se encontra superada tanto administrativa quanto judicialmente, "notadamente o e. Superior Tribunal de Justiça e Tribunais Superiores".

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - Relator.

A admissibilidade do recurso é evidente, na medida em que os acórdãos paradigma discutem exatamente a mesma matéria, também para períodos de apuração posteriores a dezembro de 2000, e concluem pela improcedência da exclusão pretendida.

A matéria vem sendo debatida no tribunal administrativo desde há muito tempo, podendo-se encontrar brilhantes votos, como o da decisão recorrida, que acolhem a postulação dos sujeitos passivos, assim como não menos eloquentes votos em sentido contrário, como os paradigma.

Minha posição, desde muito, se alinha com esta última. Peço vênia para transcrever, em sequência, um dos já proferidos e em que se discutia a compensação de pagamentos indevidos porquanto efetuados sobre receitas oriundas de tais saídas. Ainda que uma parte dos argumentos ali enfrentados aqui não esteja, os que embasaram o recurso voluntário acolhido lá estão:

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 ousou divergir. 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 tão-somente 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 mediata, 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 unânime, 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*).

(...)

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.

(...)

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.

Em suma, defendi aí, e ainda penso assim, que o decreto-lei 288 não alcançava os tributos que viessem a ser criados após sua entrada em vigor (1966). Por isso, não havia norma expressa que concedesse isenção de PIS nas saídas para aquela região. Assim sendo, a legislação que viesse a introduzir incentivos à exportação precisaria mencionar expressamente que eles se estendiam àquelas saídas e não, como defendem a empresa e o dr. Marcos, precisaria excluir do incentivo tais saídas.

Nesse sentido, a omissão da exclusão da ZFM nos atos legais posteriores à decisão na Adin em nada afeta o direito a tal exclusão, que não existia.

Tenho votado, desse modo, por negar provimento a recursos que postulam tal exclusão.

E também o faço aqui.

Júlio César Alves Ramos - Relator.