



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

Processo nº	10880.915943/2008-90
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3803-004.536 – 3^a Turma Especial
Sessão de	24 de setembro de 2013
Matéria	COFINS CUMULATIVA - COMPENSAÇÃO
Recorrente	MICROLITE SOCIEDADE ANÔNIMA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2001 a 28/02/2001

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O ato administrativo que obedece as suas formalidades essenciais e que não contenha obscuridade que implique cerceamento do direito de defesa não pode ser inquinado de nulidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2001 a 28/02/2001

VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. DL 288/67. ISENÇÃO. DESCABIMENTO.

A legislação do PIS e da Cofins tem, desde sua instituição, via de regra, tem afastado expressamente o Decreto-Lei nº 288/67, ao tratar de isenção ou exclusão de base de cálculo. A Lei nº 10.996/2004, promulgada na constância da liminar na ADI nº 2.348/AM, por confirmar a existência de relação jurídica submetendo à incidência destas contribuições, à alíquota zero, as vendas para pessoas jurídicas situadas na Zona Franca de Manaus, não pode ser desconsiderada no juízo de controle de legalidade que o CARF realiza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani, que admitiam juntada de provas e convertiam o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/10/2013 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 02/10/20

13 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 03/10/2013 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Impresso em 08/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Corintho Oliveira Machado - Presidente
(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado, Belchior Melo de Sousa, Hélcio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

Esta Contribuinte transmitiu a Declaração de Compensação - DComp nº 15133.40604.150304.1.3.04-6426, fls. 5/9, em que utilizou como crédito pagamentos a maior de Cofins Cumulativa relativa ao período de apuração **fevereiro de 2001**, no valor de R\$ 8.012,90, do DARF pago de R\$ 187.312,22.

Despacho Decisório Eletrônico da Derat/São Paulo, fl. 1, de 26 de agosto de 2008, não homologou a DComp, visto que o crédito já teria sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não tendo restado crédito disponível do DARF discriminado no PeR/DComp.

Em manifestação de inconformidade apresentada, fls. 13/17, a Contribuinte alegou, em síntese, que:

a) as DComps tratam de créditos de mesmo tipo e prova, não fracionáveis, pelo que requereu a apensação de todos os autos em um, para análise conjunta da defesa e das provas;

b) arguiu a nulidade do despacho decisório pela falta de intimação prévia para prestar esclarecimentos;

c) os documentos ora juntados (notas fiscais e demonstrativos da base da compensação, planilhas da base de cálculo e demonstrativo contábil) devem ser apreciados sob pena de cerceamento do direito de defesa;

d) recolheu indevidamente PIS e Cofins de abril de 1999 a fevereiro de 2004 sobre as vendas para a Zona Franca de Manaus - ZFM, que não geram obrigação fiscal pois equiparadas a exportação por força do art. 4º do DL 288/67;

e) o incentivo fiscal permaneceu em vigor mesmo após a promulgação da CF/88, por força do art. 40 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

Ao final, requereu a emissão de novo Despacho em face da prova, e/ou homologação da presente compensação e das demais cujo apensamento pleiteiou.

Em julgamento da lide, a DRJ/São Paulo I, fls. 44/51, manifestou-se pela validade do despacho decisório, eis que proferido por autoridade competente e dele foi dada ciência regular à Contribuinte, rejeitando, assim, o argumento de nulidade. Aduziu que a falta de intimação para prestar esclarecimentos não perfaz o rol das nulidades previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto ao mérito, defendeu a correção do despacho decisório, referindo que é inteira a responsabilidade do sujeito passivo no tocante à constituição do crédito tributário por meio da confissão em DCTF, e a ele cabe desconstituir-lo - por meio de documento retificador - para que se habilite a eventual direito à restituição ou homologação de compensação, quando o DARF vinculado a determinado direito creditório já tiver sido utilizado na extinção dessa mesma dívida.

Acerca das vendas para a Zona Franca de Manaus, destacou que a Manifestante não citara o dispositivo legal em que amparara o seu alegado direito ao não recolhimento sobre esta base, nem sob que instituto (imunidade, isenção ou alíquota zero) o enquadra. Não reconheceu o direito ao crédito, se, acaso, a hipótese considerada pela Contribuinte tivesse sido isenção ou alíquota zero, com fundamento na Solução de Divergência nº 7, de 29/11/2006. Se a hipótese aventada pela Manifestante fosse imunidade, assentou que, por se tratar de alegação de constitucionalidade, o foro para essa discussão haveria de ser o Judiciário, sendo incompetente para fazê-lo a Delegacia de Julgamento.

A decisão foi ementada como segue:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 28/02/2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Se o ato administrativo obedece às suas formalidades essenciais não há nulidade.

CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não fica configurado cerceamento quando o interessado é regularmente cientificado do despacho decisório, e lhe é possível apresentar sua irresignação no prazo legal.

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. NÃO COMPROVAÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). IMPOSSIBILIDADE.

A vinculação total de pagamento a um débito próprio expressa a inexistência de direito creditório compensável e é circunstância apta a embasar a não-homologação de compensação. A alegação da existência de pagamento indevido ou a maior, desacompanhada de suficientes elementos comprobatórios, não é suficiente para reformar a decisão.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 28/02/2001

VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. DL 288/67. CONTRIBUIÇÃO SUPERVENIENTE. ISENÇÃO. DESCABIMENTO.

O art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 aplica a equiparação a tributo vigente em 28/2/67 e não projeta isenções futuras. A restrição era para os tributos existentes em vigor à época e não para contribuição social superveniente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Cientificada da decisão em 27 de junho de 2011, irresignada, apresentou recurso voluntário, 57/68, em 25 de julho de 2011, em que, em síntese:

a) inquia de nulidade o acórdão recorrido, por não ter sido claro e preciso na fundamentação de suas razões de decidir e foi construído com base em premissas confusas e obscuras, que impossibilitam o pleno exercício do direito de defesa da Recorrente, no caso concreto

b) ratificou e reforçou os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, quanto à isenção das receitas de vendas de produtos destinados à Zona Franca de Manaus, não podendo este CARF deixar de aplicar o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.

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.

Nulidade

Sobre o acórdão recorrido a Recorrente refere que:

[...] não deixa claro se a premissa para negar provimento à Manifestação de Inconformidade foi (i) a falta de comprovação de que a Recorrente realizou operações de vendas com destino à Zona Franca de Manaus; (ii) se a Recorrente não demonstra no mérito qual o fundamento de sua pretensão; ou (iii) se a Recorrente não tinha direito à isenção de PIS sobre as vendas realizadas com destino à Zona Franca de Manaus, ou qualquer outra”.

Em outra passagem, por outro lado, o Acórdão mencionado afirma sem um aprofundamento devido, que a Recorrente não aponta em qual dispositivo legal fundamenta sua pretensão, por supostamente não haver apontado qual o instituto tributário aplicável ao caso, o que, como será visto adiante, não é verdade.

A Manifestante estruturou a sua defesa em dois pilares, embora não a tenha repartido em tópicos expressos: (i) preliminar de nulidade do despacho decisório; e (ii) matéria de mérito, em que apresenta a origem do crédito que utilizara na compensação em foco. Após concluir a primeira parte, deixando claro que se tratava de preliminar, nos itens “5” e “6” transcritos abaixo, tece os seus argumentos em torno do mérito, *verbis*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/10/2013 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 02/10/20

13 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 03/10/2013 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Impresso em 08/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

...] Isto à guisa de invocação preliminar.

5. No particular, conforme restará demonstrado, o crédito objeto de compensação teve origem em recolhimentos indevidos a título de PIS e COFINS, no período de abril de 1999 a fevereiro de 2004, haja vista que se tratavam, na espécie, de vendas para Zona Franca de Manaus, e que por isso não geravam a respectiva obrigação ao recolhimento dos tributos, em face das disposições do Decreto-lei 288/67 que equiparou referidas vendas a uma operação de exportação.

E para comprovar o alegado, ora junta a MICROLITE, em ordem cronológica, cópias de todas as notas fiscais ensejadoras do crédito compensado, bem como demonstrativo da base da compensação, em sua totalidade.

Ademais, a fim de facilitar a apreciação da prova ora produzida, junta, ainda, a MICROLITE, planilhas demonstrativas da composição mensal das bases de cálculo dos recolhimentos integrais de PIS e COFINS, no período declinado, e cópia do respectivo demonstrativo contábil.

6. Em face do exposto e acreditando que os documentos juntados demonstram a lisura do seu comportamento compensatório e o equívoco perpetrado pela Autoridade Julgadora em seu julgamento, nesta oportunidade requer a MICROLITE seja acolhida a sua MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE para o efeito de (i) preliminarmente se determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal, para a prolação de despacho decisório fundamentado, em face da prova e (ii), por economia processual, se assim não for determinado, se homologar todas as compensações conectadas tanto a este procedimento, como também aos demais procedimentos cujo apensamento ora se pleiteia.

Foi com foco na exposição acima que o voto condutor da decisão recorrida afirmou que a Manifestante não apresentara o fundamento legal do direito pleiteado, nem identificara o instituto jurídico sob o qual abarcara a sua pretensão de excluir as receitas oriundas das vendas para a Zona Franca de Manaus da tributação a que anteriormente submetera.

Como se vê, no texto reproduzido acima, a Manifestante indicara o Decreto-Lei nº 288/67, mencionando que este equiparara as vendas para a Zona Franca de Manaus a exportação. A decisão recorrida não passou ao largo dessa menção feita pela Manifestante, e foi mesmo em face dela que fez a sua consideração de ausência de fundamentação legal do direito.

Para o deslinde dessa questão, importa reconhecer que o texto do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 é um enunciado prescritivo que erige a ficção de equiparar a exportação

as vendas de produtos nacionais para a *Zona Franca de Manaus*, porém, desprovido de completude que o torne, por si, uma norma de exoneração tributária. Isso, porque tal preceito faz remissão à *legislação em vigor* que esteja a reger o tratamento fiscal dado às exportações¹, havendo de ser esse tratamento estendido às vendas para a ZFM.

Logo, o fundamento jurídico do pedido não só está incompleto, naquela defesa, como, de fato, ausente de indicação está o tipo exonerativo que imunizaria de não incidência as indigitadas receitas.

Conforme todos os termos da defesa da Manifestante expressos no mérito, acima expostos, é, de fato, impossível não se ver essa vaguidade na exposição da causa de pedir que sustenta a Manifestação de inconformidade. Não obstante isso, o Julgador *a quo* não se esquivou de julgar a questão e enfrentou as três hipóteses exonerativas possíveis de serem consideradas pela Parte: *isenção, alíquota zero e imunidade*. O que o Relator fez, sem mencioná-lo, foi vislumbrar o caminho processual de defesa mais amplo que era possível à Manifestante, como se ela tivesse se utilizado do princípio da eventualidade. E à luz dessa ampla análise, deitou por terra a pretensão da Manifestante.

Então, indaga a Recorrente para conspurcar de nulidade a decisão combatida: qual(is) foi(ram) as premissas que de fato serviram para fundamentar o acórdão recorrido? E afirma:

A verdade é que ou não houve premissa alguma; ou, a decisão foi construída com base em afirmações descuidadas, "soltas", caracterizando verdadeiras ilações, mencionando institutos tributários (imunidade, isenção, alíquota zero) não discutidos na Manifestação de Inconformidade, sendo incapaz de apontar de maneira suficiente qual a fundamentação legal considerada para negar provimento à pretensão da Recorrente. Em ambas as hipóteses, o Acórdão é nulo, por cercear o direito de defesa da Recorrente.

A pergunta é descabida para o fim específico que almeja a Recorrente. Isso, porque é a manifestação de inconformidade que estabelece o limite objetivo da lide. A Manifestante é que deveria fixar se estava fundamentando o seu recálculo na imunidade, ou na isenção ou na alíquota zero a que estariam submetidas as vendas para a ZFM. Ela afirma que o acórdão abordou institutos tributários não tratados na defesa. É verdade, não foram tratados na defesa. Mas nem por isso se poderá dizer que houve uma decisão *extra petita*, porquanto os três institutos exonerativos que haveriam de servir como causa de pedir da Manifestante é que foram abordados no acórdão. Tal verdade não mancha a decisão, mas, *a contrario sensu*, milita contra o interesse da Recorrente, pois a então Manifestante não discutiu nenhum dos três, e que agora afirma ter tratado de isenção. Uma inverdade de fácil verificação.

Quanto à observação da Recorrente de que o acórdão foi esparso e lacônico ao afirmar que a documentação juntada pela Recorrente 'não tem o teor comprobatório buscado no mérito', ela é inócuia, pois, ao tempo em que o faz, não desenvolve argumento na tentativa de demonstrar que os documentos que trouxeram na manifestação de inconformidade tivessem, de fato, conteúdo probatório de sua alegação de direito ao crédito.

¹ A meu ver, seja esta a vigente ao tempo da edição ou a que estiver vigendo durante o prazo de eficácia do art. 4º do DL 288/67, por força do art. 40 dos ADCTs da CF/88/2001

Autenticado digitalmente em 02/10/2013 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 02/10/20

13 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 03/10/2013 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Impresso em 08/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por fim, a Recorrente traz à colação ementas de julgados da Câmara Administrativa de Recursos Fiscais (sic) em que há decretação de nulidade da decisão de primeira instância por falta de enfrentamento de matéria de mérito conduzida na defesa, fundamentando-o no cerceamento do direito de defesa. Conforme elucidado acima, não é o que se deu no presente caso, pelo que, considero incabíveis como paradigmas os julgados citados, por se fincarem em substrato fático distinto.

Pelo exposto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Mérito

De início, importa rever a evolução, no tempo, dos dispositivos legais e regulamentares em relação à matéria de isenção/exclusão da base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita bruta.

Partindo-se do Regulamento do extinto Finsocial, aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986, a matéria foi tratada em seu art. 32, inciso V. Esta disciplina antecede à promulgação da Carta da República de 1988 e consequente recepção do art. 4º do DL 288/67, pelo art. 40 dos ADCTs:

*Art. 32. As empresas, cuja contribuição para o Finsocial seja calculada sobre a receita bruta, **excluirão da base de cálculo** os seguintes valores:*

(...)

V. receitas decorrentes da exportação de mercadorias e serviços, assim entendidas:

(...)

b) vendas de mercadorias e serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

(...)

d) 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;

e) vendas realizadas a empresas exclusivamente exportadoras registradas na Carteira de Comércio Exterior (Cacex) do Banco do Brasil S.A.;

(...)

Parágrafo único. A exclusão de que trata o item V deste artigo não alcança as vendas efetuadas por empresas comerciais ou industriais à Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental. [Grifei]

Note-se que o conteúdo do parágrafo único vincula-se ao inciso V, como a reconhecer a correspondência das vendas para a Zona Franca de Manaus com a operação de exportação. Malgrado isso, o parágrafo encarta o comando negativo de direito de excluir da base de cálculo do Finsocial as receitas para a ZFM.

A contribuição para o PIS/Pasep, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 1970, somente veio a tratar de exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da contribuição quando da edição da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, em seu artigo 5º, após a entrada em vigor da CF/88, como segue:

Art. 5º. Para efeito de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público PASEP e para o Programa de Integração Social PIS, de que trata o Decreto-Lei no 2.445, de 29 de junho de 1988, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta. [Grifei]

Essa redação prevaleceu até a edição da Medida Provisória nº 622, de 22 de setembro de 1994, posteriormente convertida na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, que deixou expressa a vedação de exclusão das receitas de vendas para as empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental e em Área de Livre Comércio da base de cálculo das contribuições. Veja-se:

Art. 1º O art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, acrescido dos §§ 1º e 2º, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 5º Para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), instituídas pelas Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta. [Grifei]

§ 1º Serão consideradas exportadas, para efeito no caput deste artigo, as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

§ 2º A exclusão prevista neste artigo não alcança as vendas efetuadas:

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio; (...). [Grifei]

A Medida Provisória nº 1.212, de 29 de dezembro de 1995, cuja reedição final foi convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, dispôs sobre o PIS/Pasep, e, ao ampliar o leque das receitas excluíveis da base de incidência, no *caput* do artigo 4º, determina a observância das disposições da Lei nº 9.004/95, mantendo, portanto, inalterada a vedação de exclusão das receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental e a Área de Livre Comércio da base de cálculo da contribuição:

Art. 4º. Observado o disposto na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes:

II aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

II ao 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;

III ao transporte internacional de cargas ou passageiros. [Grifei].

Relativamente à Cofins, com respeito às receitas de exportação, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, com redação dada pela Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996, deixa claro que as vendas de mercadorias e serviços exportados **são as destinadas para o exterior**:

Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

*I - de vendas de mercadorias ou serviços **para o exterior**, realizadas diretamente pelo exportador*

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

*III - 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**;*

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

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

*VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços **para o exterior**, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo. [Grifei]*

O Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, ainda que repetindo o pleonástico

“para o exterior”, cuidou de afirmar que a exclusão da base de cálculo não alcançava as vendas para a ZFM:

Art. 1º. Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social COFINS, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:

I - vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - 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;

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

V - fornecimentos 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.

Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;

b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;

c) 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;

d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação. [Grifei]

Posteriormente, edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, tratou inteiramente da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e não fez referência alguma à exclusão da receita bruta de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas.

A Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em seu art. 14, caput, e §§ 1º e 2º, adiante transcrito, redefiniu as regras de desoneração, nas hipóteses especificadas, e revogou todos os dispositivos legais

relativos às isenções e às exclusões da receita bruta, para fins de determinação de base de cálculo, a partir de 30 de junho de 1999², que já não contemplavam isenção para a Zona Franca de Manaus. Em sua redação afastou da isenção as vendas para a ZFM, como o fizeram, antes, o Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986, a Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, o Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993 e a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. E dispôs:

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;

(...)

§ 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; [Grifei]

Esta redação foi mantida até a edição da MP 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, ocasião em que foi impetrada a ADI nº 2.348-9/AM, que resultou na concessão de medida liminar, em 18 de dezembro de 2000, suspendendo a expressão *na Zona Franca de Manaus* contida no inciso I, do § 2º, do artigo 14, da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000, com eficácia *ex nunc*.

Em observância à liminar concedida pelo STF, entendo, na edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 22 de dezembro de 2000, foi suprimida a expressão *na Zona Franca de Manaus* do art. 14, § 2º, I. Contudo, esse ajuste não implica que após deixar de existir o parágrafo (a partir de 22 de dezembro de 2000) tenha passado a existir a isenção pretendida. Para que isenção haja é preciso que o ato legal a explice, a teor do art. 111, II, do CTN, não sendo bastante o enunciado prescritivo do art. 4º do Decreto-Lei 288/67, como já o afirmei.

Em razão da adequação da Medida Provisória nº 2.037-24 à liminar já na reedição seguinte, a falta de aditamento à inicial, pelo impetrante, resultou na perda de objeto da ADI, ficando prejudicada a liminar, conforme decisão datada de 2 de fevereiro de 2005:

*DECISÃO AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA.
REEDIÇÕES. AUSÊNCIA DE ADITAMENTO À INICIAL.
PRECEDENTE. PREJUÍZO (QUESTÃO DE ORDEM NA
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº
1.952/DF). 1. Conforme ressaltado pelo Procurador-Geral
da República na peça de folha 545 a 547, a medida*

² Os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; o art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, e a Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996; o art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, e a Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995

provisória atacada mediante esta ação direta de inconstitucionalidade foi objeto de reedições sucessivas, não havendo ocorrido aditamento à inicial. 2. Nos termos do precedente revelado na apreciação da Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.952/DF, relatada pelo ministro Moreira Alves, com decisão publicada no Diário da Justiça de 9 de agosto de 2002, declaro o prejuízo do pedido por perda de objeto, ficando prejudicada a medida liminar deferida. 3. Publique-se. Brasília, 2 de fevereiro de 2005. Ministro Marco Aurélio Relator. (fonte: www.stf.gov.br).

A evolução desta matéria como descrita acima, permite concluir que os Poderes Legislativo e Executivo ao tratarem-na, na esfera de suas competências, não tiveram em consideração o art. 40 da ADCT na preservação da equivalência entre as vendas para a Zona Franca de Manaus e a exportação de mercadorias e serviços para o exterior.

Não se pode dizer que é de todo desprezível o entendimento segundo o qual a retirada da expressão Zona Franca de Manaus do texto que a excluía da isenção dada às exportações passou a permitir a equiparação prevista no art. 4º do DL nº 288/67. É como se pudesse dizer: a exclusão do que estava excluído é inclusão. Vertendo-o na linguagem da norma: venda para a Zona Franca de Manaus deve ser considerada como exportação, para os efeitos fiscais; exportação é isenta, exclusive para a Zona Franca de Manaus; retirada a exclusão, Zona Franca de Manaus beneficia-se da isenção.

O silogismo é válido. Todavia, esse entendimento enfrenta o histórico legal de não equiparação das vendas para a ZFM a exportação pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo. Mesmo na vigência da liminar na ADI 2.348-9/AM, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 202, 23 de julho de 2004, convertida na Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004³, que reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, por pessoa jurídica estabelecida fora dela. Tal ato, assim como a sua conversão em lei, foram promulgados antes, até, da decisão que declarou prejudicado o pedido, esta, em 2 de fevereiro de 2005.

Conquanto esta norma tenha efeito prospectivo, o texto do art. 2º contém uma norma implícita, da qual deflui uma conclusão inafastável, qual seja, uma redução de alíquota somente pode acontecer, por óbvio, no bojo da existência de relação jurídica tributária anteriormente estabelecida. Portanto, no caso, a norma está a informar que gravitava sobre as vendas para pessoas jurídicas localizadas na Zona Franca de Manaus a incidência tributária da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a submeter essas operações às alíquotas normais respectivas originalmente fixadas e que, então, passavam a ser reduzidas a zero.

Uma vez mais, reforçando o histórico de incidência das aludidas contribuições sobre as operações em foco, a lei 10.996/2004, evidencia que na discussão e votação da Medida Provisória nº 202/2004 não levou em conta o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.

³ 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.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça tem, reiteradamente, decidido reconhecer a isenção das receitas de vendas de produtos e serviços para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, mesmo após a perda de objeto da liminar na ADI nº 2.348-9/AM, alinhando-se declaradamente ao entendimento do Supremo Tribunal Federal ali expresso. Anote-se, porém, que as decisões não foram proferidas sob a sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, do que não resulta a vinculação deste CARF àqueles julgados.

Ademais, entendendo que não se deve perder de vista que, sendo o papel desta Corte exercer o controle de legalidade dos atos administrativos, o conteúdo implícito da norma contida na Lei nº 10.996/2004 não pode ser desconsiderado, sob pena de se afastar a aplicação da norma de incidência tributária vigente (Lei nº 9.718/98, Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003), uma vez que aquela lei não reconhece a existência da isenção das vendas para a ZFM, à base do art. 14 da MP nº 2.158/2001.

Adotar esse entendimento não é mero resultado de deixar de aplicar o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, como aduz a Recorrente; implica, sim, aplicar a norma de incidência das contribuições, autorizada e validada, concretamente, pela Lei nº 10.996/2004, esta, sim, deixou de considerar válida, para os efeitos fiscais de que aqui se trata, a equivalência das vendas para a ZFM a exportação ao fixar a alíquota zero para este destino.

Por fim, adite-se: ainda que se superasse todas as razões de direito acima expendidas, a Recorrente deixou de acostar aos autos as bases sobre que efetuara pagamento a maior e documentos idôneos que o comprovassem, circunstância já referida pela decisão recorrida.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 24 de setembro de 2013

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa