



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

Processo nº 10880.915948/2008-12
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.390 – 3ª Turma
Sessão de 13 de março de 2018
Matéria PIS/COFINS. INCIDÊNCIA. VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS.
Recorrente SPECTRUM BRANDS BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BENS DE CONSUMO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/03/2001

PIS/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 para o 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 maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que não conheceram do recurso e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pelo Contribuinte contra o Acórdão nº 3803-004.511, de 24/09/2013, proferido pela 3ª Turma Especial da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cuja ementa se transcreve na parte que interessa ao litígio em discussão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/03/2001

(...)

INDEBITO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa não infirmada com documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/03/2001

RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). ISENÇÃO. IMUNIDADE. INOCORRÊNCIA. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

A redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM) somente se deu a partir de 23 de julho de 2004. A alteração legal denota a inocorrência de isenção ou imunidade, pois operações isentas ou imunes não podem se submeter à alíquota zero, dada a incompatibilidade de convivência desses institutos de direito tributário.

Os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negaram provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

No Recurso Especial, o contribuinte insurgiu-se contra o não reconhecimento da isenção/imunidade das receitas decorrentes de vendas para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) ao pagamento da contribuição, alegando, em síntese, que as vendas realizadas para empresas localizadas naquela Zona Franca, para todos os efeitos fiscais, se equiparam a exportações e, por força do disposto no art. 4º, do Decreto-lei nº 288/1967, c/c o art. 40 do ADCT da CF/1988, e, portanto, são isentas do PIS, nos termos do art. 14, II, c/ o § 1º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, desde fevereiro de 1999.

Por meio do despacho de fls. 206/209, o Presidente da Terceira Câmara da Terceira Seção deu seguimento ao recurso especial do contribuinte.

Intimada do recurso especial do contribuinte e do despacho de sua admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, requerendo, preliminarmente, que não se conheça do recurso, sob o argumento de que o recurso voluntário foi negado sob

dois fundamentos: um, por ausência de provas da certeza e liquidez do crédito financeiro utilizado na Dcomp; e outro, pelo não reconhecimento da isenção/imunidade das receitas à contribuição que resultaria nos indébitos (créditos financeiros) utilizados nas Dcomp. Contudo, o contribuinte insurgiu-se apenas contra a segunda questão: isenção/imunidade das receitas decorrentes de vendas para empresas localizadas na ZFM. Para a primeira questão, relativa à ausência de provas, não foi suscitada divergência pelo contribuinte. Assim, havendo dois fundamentos que embasaram o acórdão recorrido, sendo cada um deles suficiente por si só, para mantê-lo, e tendo o contribuinte suscitado divergência apenas em relação a um deles, o recurso não deve ser admitido.

No mérito, o representante da Fazenda Nacional traçou a evolução histórica da legislação referente à isenção das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento da pessoa jurídica, citando e transcrevendo diplomas e dispositivos legais sobre esta matéria, concluindo, ao final, que as receitas decorrentes das vendas para a ZFM somente foram desoneradas das contribuições para o PIS e Cofins depois da edição da MP nº 202, de 23/07/2004, publicada em 26/07/2004, que reduziu a zero a alíquota dessas contribuições, com vigência a partir 1º de novembro de 2004.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade. Portanto, deve ser conhecido.

Consoante o acórdão recorrido, o recurso voluntário do contribuinte foi improvido sob dois fundamentos a saber: i) falta de comprovação da certeza e liquidez do indébito reclamado, ou seja, não apresentou as notas fiscais (cópias) das vendas de mercadorias para empresas localizadas na ZFM nem documentos de suas internações naquela Zona Franca; e, ii) o não reconhecimento da isenção/imunidade das receitas de vendas de mercadorias para aquela Zona Franca ao pagamento do PIS e da Cofins.

No entanto, o contribuinte, em seu recurso especial, suscitou divergência apenas em relação ao fundamento II: o não reconhecimento da isenção do PIS e da Cofins sobre as receitas de vendas à ZFM. Este fato, por si só, implicaria o não conhecimento do presente recurso, tendo em vista que apenas um dos fundamentos é suficiente para o indeferimento do ressarcimento pleiteado e, consequentemente, a não homologação da Dcomp em discussão. Contudo, por força do princípio da ampla defesa, entendo que o recurso deve ser conhecido.

Como se trata de matéria recorrente nesta 3ª Turma da CSRF, adoto como fundamento para decidir, com base no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999, o Acórdão de nº 9303-004.932, que proferi nos autos do processo nº 10380.008890/2002-02, na sessão realizada em 10 de abril de 2017, reproduzido a seguir:

"O Sujeito Passivo sustenta que a isenção das contribuições teria como fundamento legal o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, abaixo transcrito:

"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." (Grifou-se)

Entendo que esta tese não pode prevalecer, visto que o próprio dispositivo legal estabeleceu um limite temporal, qual seja, nos termos da legislação em vigor, isto é, a legislação tributária vigente em 1967.

Assim sendo, este diploma legal e o Decreto-Lei nº 356/1968, que estendeu às áreas pioneiras, zonas de fronteira e outras localidades da Amazônia Ocidental os favores fiscais concedidos pelo Decreto-Lei nº 288/67, não têm o condão de produzir efeitos em relação à legislação superveniente.

É certo que se interpreta literalmente a lei que dispõe sobre outorga de isenção, segundo o Código Tributário Nacional no art. 111, inciso II. Deste modo, em relação ao período de apuração objeto do presente processo, o art. 14 da Medida Provisória nº 1.8586, de 29 de Junho de 1999 que passou a disciplinar os casos de isenção da contribuição cumulativa dispõe, *in verbis*:

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 de 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 aeronave 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 e 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)

Este diploma legal foi ajustado na Medida Provisória nº 2.03725, de 21 de dezembro de 2000, em razão de medida cautelar deferida pelo Excelso Supremo Tribunal Federal STF, na ADI nº 2.3489, impetrada pelo Governador do Estado do Amazonas, quanto ao disposto no inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.03724, de 2000, suspendendo **ex nunc** a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”.

Não se pode perder de vista que o Supremo Tribunal Federal em 02 de fevereiro de 2005 declarou a perda de objeto da referida ADI, decisão transitada em julgado.

Destarte, da inteligência do artigo citado, conclui-se que até a edição da Medida Provisória nº 2.03725, de 21 de dezembro de 2000, em relação às vendas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, não havia isenção da contribuição e posteriormente a esta data a isenção alcança somente as receitas de vendas enquadradas nos incisos IV, VI, VIII e IX do citado diploma legal.

Vale lembrar que esse status somente foi modificado pela Medida Provisória nº 202/2004, publicada em 26/7/2004, convertida na Lei 10.996/2004, com vigência em 16/12/2004, que estabeleceu a alíquota zero da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus:

“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.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.

§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o caput deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003."

Tal matéria já foi objeto de discussão neste Colegiado, razão pela qual adoto como fundamentos para decidir, com base no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, o entendimento aplicado no Acórdão 9303-003.934, de 07/06/2016, no qual foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos, proferido pela CSRF no julgamento do processo 10650.902444/201141, conforme reproduzido abaixo:

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 2.3489, suspendeu a eficácia da expressão 'na Zona Franca de Manaus', contida no inciso I, do §2º do art. 14 da MP nº 2.03724/ 00, expressão suprimida do diploma legal pelo Poder Executivo ao editar, na mesma data, a MP nº 2.03725/ 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 2.03725/ 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 vênia 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 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 imbróglcio. 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 à 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. ____ do Decreto 70.235), sua ausência não acarreta nulidade da decisão proferida por quem legalmente competente para tal. 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.

Como visto, com a edição da Medida Provisória nº 202/2004, publicada em 26/7/2004, convertida na Lei nº 10.996/2004, com vigência em 16/12/2004, o legislador, de forma acertada, reconheceu que não havia isenção das contribuições para o PIS e da Cofins sobre a receita de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, pois não tinha lógica reduzir a alíquota zero uma receita que, em tese, estava isenta, como defendeu o Sujeito Passivo.

Processo nº 10880.915948/2008-12
Acórdão n.º **9303-006.390**

CSRF-T3
Fl. 271

Assim, 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.

Em suma, a receita de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus no período de apuração em discussão não era isenta ou imune da mencionada nos termos da legislação de regência."

À luz do exposto, conheço do recurso especial do contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas