



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

Processo n° 12266.720252/2015-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.090 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente COIMPA INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

IMPORTAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. SUSPENSÃO.

Na dicção do artigo 14-A, da Lei nº 10.685/2004, estão amparadas pela suspensão da Cofins- Importação as importações efetuadas por empresas localizadas na ZFM de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na zona incentivada, consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

IMPORTAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. SUSPENSÃO.

Na dicção do artigo 14-A, da Lei nº 10.685/2004, estão amparadas pela suspensão da Cofins- Importação as importações efetuadas por empresas localizadas na ZFM de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na zona incentivada, consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Maria do Socorro e Charles P. Nunes, que negavam provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Diego Weis Júnior e

Jorge Lima Abud não participaram do julgamento em razão dos votos definitivamente proferidos pelos Conselheiros Lenisa Rodrigues Prado e Charles Pereira Nunes na sessão de 24 de outubro de 2017, conforme artigo 58, §5º do Anexo II do RICARF.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 14/02/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, José Renato Pereira de Deus, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão piso nº 16-72.756, proferida pela 11ª Turma da DRJ/SPO, datada de 12 de maio de 2016 (fls. 1.270-1.284):

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário relativo ao PIS e Cofins-Importação, acrescido de multa de ofício e juros de mora, bem como para exigência da multa de 1% sobre o valor aduaneiro, por prestar informação inexata, perfazendo o valor total do crédito tributário exigido R\$ 216.954.173,54.

O procedimento fiscal abrangeu as importações de mercadorias classificadas nos códigos NCM 7106.91.00 e 8107.20.10 (prata e cádmio em estado bruto), realizadas no período de 2010 a 2013. Referidas mercadorias foram adquiridas pela interessada, empresa sediada na Zona Franca de Manaus (ZFM), com suspensão do pagamento das contribuições ao PIS e Cofins-Importação, com fundamento no disposto pelo artigo 14-A da Lei nº 10.865/2004 c/c artigo 6º da Lei nº 10.925/2004.

A fiscalização entendeu, porém, que a suspensão do crédito tributário foi indevida, posto que as Declarações de Importação (DI) relacionadas na peça impositiva: (i) foram registradas para “consumo”, ao invés de “para admissão na ZFM”; (ii) não foram objeto de licenciamento com expressa anuência da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, contrariando o disposto no artigo 507 do Decreto nº 6.759/2009.

Em consequência, foram lançados os valores devidos a título de PIS e Cofins-Importação, cujo cálculo respeitou a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 559.937/RS, objeto da Nota

PGFN/CASTF nº 1.254/2014. Também foram exigidos valores a título da multa prevista no artigo 84, inciso I, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, c/c artigo 69 da Lei nº 10.833/2003, por haver prestado informação inexata acerca da destinação da mercadoria.

Cientificada do auto de infração em 02/02/2015 (fls. 1.028 e 1.034), a interessada apresentou impugnação, em 27/02/2015, juntada às fls. 1.044 e seguintes, alegando em síntese que:

a) a situação da impugnante enquadra-se na previsão do art. 14-A da Lei n. 10.865/2004, que prevê as seguintes condições para que as importações da ZFM submetam-se à suspensão das contribuições: (i) que a importação seja efetuada por empresa localizada na ZFM; (ii) que os bens importados sejam matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens; (iii) que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens sejam destinados ao emprego em processo de industrialização por estabelecimento industrial instalado na ZFM; e (iv) que a industrialização das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem seja realizada consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;

b) portanto, a Lei nº 10.865/2004 não prevê a necessidade de licenciamento com expressa anuência da SUFRAMA. Não havia e nem há qualquer outra lei que imponha a obrigação de anuência prévia da SUFRAMA para que a impugnante usufrua do benefício fiscal previsto no art. 14-A da Lei nº 10.865/2004;

c) o art. 507 do Decreto nº 6.759/09 não se aplica ao caso, pois prevê o licenciamento não automático apenas para as importações tratadas no regime de que trata o respectivo capítulo do Decreto, dirigindo-se, portanto, às importações no regime de benefícios conferidos pela ZFM, quais sejam, aquelas que gozam de isenção do Imposto sobre a Importação (II) e Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), razão pela qual suas regras não se aplicam ao PIS e Cofins-Importação;

d) em relação à contribuição ao PIS e à Cofins, a sua suspensão sobre importações efetuadas por empresas localizadas na ZFM, de bens a serem empregados na elaboração de MP, PI e ME destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, que detenham projeto aprovado pela SUFRAMA, por força do disposto no artigo 14, §1º, da Lei nº 10.865/2004, exige a declaração de admissão na ZFM, formulada pelo importador no SISCOMEX, devendo obedecer, a teor do §2º, do artigo 14, aos requisitos descritos na IN SRF nº 424/ 2004, dentre eles, a declaração de admissão na ZFM, formulada via SISCOMEX (artigo 10 da IN);

e) no caso em questão, porém, não se aplicam as regras dos artigos 507 do Regulamento Aduaneiro (RA) e 14 da Lei nº 10.865/2004, tampouco da IN SRF 424/2004, posto que o benefício fiscal usufruído está exclusivamente disposto no artigo 14-A, conforme corretamente se posicionou a Divisão de Tributação da 2ª Região Fiscal - DISIT/2ªRF;

f) em nenhum momento, a impugnante pleiteou as isenções do Título II, Capítulo I, do RA, em que contido o artigo 507 citado pela autoridade fiscal. Ao revés, efetuou as operações ao amparo dos Acordos de Complementação Econômica - ACE 35 - Mercosul/Chile (Decreto nº 2.075/96), ACE 53 - Mercosul/México (Decreto nº 4.383/02) e ACE 58 - Mercosul/Peru (Decreto nº 5.651/05). Observa, ademais, que o incentivo fiscal do artigo 14-A da Lei nº 10.865/2004 foi introduzido pela legislação que rege a Contribuição ao PIS e a Cofins, não tendo qualquer

relação com as normas da ZFM (Decreto-Lei nº 288/1967 e Capítulo I, Título II, do RA);

g) posteriormente à publicação da Lei nº 10.865/2004 e à IN SRF nº 424/2004, o artigo 14-A foi introduzido na Lei nº 10.865, pela Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. O artigo 14-A foi fundado na razão de que com a introdução no ordenamento pátrio da Contribuição ao PIS e da Cofins na importação, a suspensão dos tributos, dentro da sistemática da ZFM, tinha que também se estender aos produtores de bens finais ou intermediários que destinassem sua produção para fora da ZFM, e não somente aos produtores de bens intermediários da cadeia local, sob pena de começar a haver acúmulo de créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins - gerados pelo fato de que embora a alíquota total das contribuições fosse, em regra, 9,25%, por conta do regime de tributação diferenciada para as operações geradas a partir da ZFM, as alíquotas foram reduzidas para 3,65%, nos termos dos art. 2º, § 4º da Lei nº 10.637/02 e art. 2º, § 5º da Lei nº 10.833/03) - o que causaria terríveis distorções econômicas aos empreendimentos lá localizados. Conclui, assim, que o art. 14-A é uma disposição inteiramente separada do artigo 14, e não se submete à IN SRF nº 424/04 e à necessidade de ser a importação efetuada como "Admissão na ZFM";

h) cita doutrina para referendar sua tese de que os artigos 14 e 14-A da Lei nº 10.865/2004 são autônomos entre si, de forma que devem ser interpretados separadamente, conforme manda a boa técnica legislativa;

i) ainda que o entendimento acima estivesse errado, a interpretação da RFB constante do auto de infração não poderia surtir efeitos pretéritos, tendo em vista haver posicionamento expresso da Divisão de Tributação – DISIT da 2ª Região Fiscal, favorável ao procedimento adotado pela impugnante;

j) cita trechos de *e-mail* datado de 06/09/2004, pelo qual a chefe da Seção de Despacho Aduaneiro – SADAD questionou a DISIT/2ªRF acerca do assunto, obtendo posicionamento no sentido de que a suspensão tratada no artigo 14-A da Lei nº 10.865/2004 não está condicionada à DI na modalidade "Admissão na ZFM" e à LI-SUFRAMA, mas, apenas, que o importador esteja na ZFM e empregue o bem importado em processo de industrialização com projeto aprovado pela SUFRAMA, uma vez que o benefício do PIS/Pasep e da Cofins possui base distinta do benefício da ZFM (DL 288/67);

k) considera, assim, que a autoridade administrativa formulou consulta específica em nome da impugnante, isto é, consulta sobre fato determinado - artigo 88, c.c parágrafo único do Decreto 7.574/2011, e como até o presente momento a consulta mantém-se inalterada, então o lançamento em questão, à vista do disposto no artigo 100 desse mesmo Decreto, não pode prevalecer;

l) ainda que não se queira admitir que o posicionamento da DISIT equivale a uma autêntica consulta formulada em nome da impugnante, há que se atentar que a lavratura do auto de infração ora combatido representa divergência de postura da RFB, garantindo ao contribuinte a irretroatividade da interpretação que anteriormente lhe foi conferida por agente público, em respeito à segurança jurídica, boa-fê e confiança. Punir a contribuinte que agiu de acordo com a lei e com a interpretação construída e externada pela DISIT é medida desleal, ilegal e autoritária. Observa que os efeitos da mudança ou da divergência devem ser modulados de forma que se assegure observância a fundamentais direitos do contribuinte, revelados pela boa-fê objetiva, proteção da confiança e irretroatividade;

m) observa que o princípio da confiança está retratado nos artigos 100 e 146 do CTN. Nesse sentido, a prática reiterada das autoridades administrativas favorável à desnecessidade de autorização prévia da SUFRAMA é relevante caso se entenda que a consulta respondida pela DISIT não equivale a uma autêntica consulta fiscal, devendo a situação ser protegida pela irretroatividade. Ademais, a pertinência do art. 146 ao caso concreto reside no fato de que, à luz do princípio da proteção da confiança, referido artigo deve ser aplicável não somente à revisão de lançamento, mas sempre que o ato administrativo ou a prática reiterada das autoridades administrativas levarem à criação de uma expectativa justa por parte do contribuinte que as seguiu. Cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;

n) mesmo que houvesse o alegado erro de entendimento quanto às condições para fruição do benefício fiscal utilizado, este de forma alguma configura omissão ou declaração inexata, mas sim equívoco de interpretação da legislação, que, se por hipótese admitido, também cometeu a própria DISIT da 2ª Região Fiscal. A multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria é, ademais, inconstitucional por não contemplar qualquer relação de adequação entre a infração alegadamente cometida e sua consequência jurídica;

o) requer, ao final, seja julgado improcedente o auto de infração.

Por meio de expediente protocolizado em 18/03/2015, a contribuinte requereu a juntada aos autos de Soluções de Consulta proferidas pela DISIT/2ªRF sobre o assunto (fls. 1.250/1.267).

A impugnação, por unanimidade de votos, foi julgada improcedente nos termos da ementa abaixo sintetizada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS - Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

IMPORTAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. SUSPENSÃO. LICENCIAMENTO. ANUÊNCIA SUFRAMA. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativo à Cofins- Importação incidente na entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus destinadas à industrialização, nos termos do artigo 14-A da Lei nº 10.865/2004, regulamentado pelo artigo 262 do Regulamento Aduaneiro, está condicionada à aplicação das mercadorias nas finalidades indicadas, bem como à observância dos requisitos da legislação de regência, dentre eles, a obtenção de licenciamento com expressão anuência da SUFRAMA, nos termos do artigo 507 do Decreto nº 6.759/09.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

IMPORTAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. SUSPENSÃO. LICENCIAMENTO. ANUÊNCIA SUFRAMA. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativo ao PIS/Pasep- Importação incidente na entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus destinadas à industrialização, nos termos do artigo 14-A da Lei nº 10.865/2004, regulamentado pelo artigo 262 do Regulamento Aduaneiro, está condicionada à aplicação das mercadorias nas finalidades indicadas, bem como à observância dos requisitos da legislação de regência, dentre eles, a obtenção de licenciamento com expressão anuência da SUFRAMA, nos termos do artigo 507 do Decreto nº 6.759/09.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS. A Solução de Consulta vincula a Administração Pública em relação ao consulente. Não produz efeitos a consulta formulada em desacordo com as disposições do Decreto nº 70.235/72 e/ou demais normas regulamentares.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAÇÃO INEXATA DE INFORMAÇÃO. A informação incorreta acerca da destinação da mercadoria na Declaração de Importação sujeita o importador à exigência da multa prevista no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em cotejo com art. 69 da Lei nº 10.833/2003, posto caracterizar prestação inexata de informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial, necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada da decisão de piso em 17.05.2016 (fls. 1.321), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 15.06.2016 (fls. 1.323-1.349), reproduzindo, em linhas gerais, os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 17.05.2016 (fls. 1.321) e protocolou Recurso Voluntário em 15.06.2016 (fls. 1.323-1.349), dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II. - Matéria de ordem pública - Decadência

Conforme relatado anteriormente, a fiscalização constitui o lançamento fiscal com base nas seguintes infrações: **(i)** Falta de Recolhimento da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a importação de bens, conforme inciso I do Art. 3º da Lei 10.865/04; **(ii)** Declaração Inexata, nos termos do inciso III do Art. 711 do Decreto nº 6.759/20091

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

(Regulamento Aduaneiro); e Lei nº 10.833, de 2003, artigo 69, § 1º, sendo que todas infrações estão relacionadas as DI's registradas entre **01.02.2010 a 18.12.2013**.

A Recorrente foi intimada do Auto de Infração em 02/02/2015, conforme se verifica nos Termos de Ciência carreados às fls. 133-134. No caso da penalidade imposta à Recorrente, deve-se observar o prazo decadencial previsto nos artigos 138 e 139, do Decreto-Lei 37/66, *in verbis*:

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, **a contar da data da infração**.

No presente, entendo que para as DI's registradas nos dias 01.02.2010 e 02.02.2010, a multa pela declaração inexata deve ser totalmente afastada, considerando que transcorreu *in albis* o prazo para exigência da penalidade, contados a partir da data infração. A tabela abaixo demonstra a incidência do prazo decadencial:

DI	Data do Registro	Prazo Decadencial - Arts. 138 e 139 - Dec.37/66	Data da Ciência do Auto de Infração
10/0169123-9	01/02/2010	31/01/2015	02/02/2015
10/0169383-5	01/02/2010	31/01/2015	
10/0176027-3	02/02/2010	01/02/2015	

Registre-se, por oportuno, que o prazo decadencial é matéria de ordem pública, passível de conhecimento de ofício pelo julgador. Deste modo, a ausência de pedido por parte da Recorrente, não prejudica sua análise.

III - Mérito

O cerne da questão principal sob análise, consiste em saber se a exigência do licenciamento (LI-SUFRAMA) exigida no artigo 507 do Regulamento Aduaneiro (6.759/2009) efetivamente se aplica às operações realizadas pela Recorrente.

Segundo a fiscalização a suspensão do crédito tributário foi indevida, na medida em que as Declarações de Importação (i) foram registradas para "consumo", ao invés de "para admissão na ZFM"; (ii) não foram objeto de licenciamento com expressa anuência da SUFRAMA; e (iii) o benefício fiscal do art. 14-A da Lei nº 10.865/2004 somente pode ser reconhecido para as importações acobertadas por LI - SUFRAMA.

Por outro lado, a Recorrente alega, em linhas gerais, que (i) a Lei nº 10.865/2004 não prevê a necessidade de licenciamento com expressa anuência da SUFRAMA; e (ii) que o artigo 507 do Decreto nº 6.759/2009 não se aplica ao caso, pois prevê o licenciamento não automático apenas para as importações tratadas no regime que trata o respectivo capítulo.

Feito esse breve relato, passa-se a análise da matéria.

III.1 - PIS/COFINS - Importação: Art.507, do RA X Art.14-A, da Lei nº 10.865/2004

O Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 (atual RA 6.759/2009) prevê a existência de **Regime Aduaneiro Especial**, a saber: Trânsito Aduaneiro; Admissão temporária com suspensão total do pagamento dos tributos; Admissão temporária para aperfeiçoamento ativo; Admissão Temporária para utilização econômica; Drawback; Entrepósito aduaneiro; Recof; Recom; Exportação Temporária; Exportação temporária para aperfeiçoamento passivo; Repetro; Loja Franca; Depósito Especial; Depósito Afiançado; Depósito Alfandegado Certificado e Depósito Franco e, **Regime Aduaneiro Aplicado em Áreas Especiais**, consistente na Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio.

O legislador ao dividir os regimes aduaneiros em "especial" e "aplicado em área especial", deixou claro que referidos regimes são distintos e possuem tratamento fiscal e administrativo específico.

Na Subseção I, do Capítulo II, do RA, temos os preceitos normativos que tratam do benefícios fiscais na entrada de mercadoria estrangeira na Zona Franca de Manaus, bem assim dos requisitos para usufruir de tais benefícios, a saber:

Art. 505. A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza, bem como a estocagem para reexportação, **será isenta dos impostos de importação e sobre produtos industrializados** (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 3º; e Lei nº 8.032, de 1990, art. 4º).

§ 1º Exceção da isenção de que trata este artigo as seguintes mercadorias (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 3º, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º):

I - armas e munições;

II - fumo;

III - bebidas alcoólicas;

IV - automóveis de passageiros; e

V - produtos de perfumaria ou de toucador, e preparados e preparações cosméticas, salvo os classificados nas posições 3303 a 3307 da Nomenclatura Comum do Mercosul, se destinados, exclusivamente, a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.

§ 2º A isenção de que trata este artigo fica condicionada à efetiva aplicação das mercadorias nas finalidades indicadas e ao cumprimento das demais condições e requisitos estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 288, de 1967, e pela legislação complementar.

§ 3º Os produtos nacionais exportados para o exterior e, posteriormente, importados pela Zona Franca de Manaus, não gozarão dos benefícios referidos neste artigo (Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, art. 5º).

§ 4o As mercadorias entradas na Zona Franca de Manaus nos termos do caput poderão ser posteriormente destinadas à exportação para o exterior, ainda que usadas, com a manutenção da isenção dos tributos incidentes na importação (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 3º, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 127).

§ 5o A entrada das mercadorias a que se refere o caput será permitida somente em porto, aeroporto ou recinto alfandegados, na cidade de Manaus.

Art. 506. A remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou posterior exportação, será, para efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o exterior (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 4º).

§ 1o O benefício de que trata o caput não abrange armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros classificados, respectivamente, nos Capítulos 93, 33, 24, nas posições 2203 a 2206 e nos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o ex tarifário 01) e na posição 8703 da Nomenclatura Comum do Mercosul (Decreto-Lei nº 340, de 22 de dezembro de 1967, art. 1o, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 355, de 6 de agosto de 1968, art. 1o).

§ 2o O disposto no caput não compreende os incentivos fiscais previstos no Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, nem os decorrentes do regime de drawback (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 7º).

Art. 507. As importações no regime de que trata este Capítulo estão sujeitas a licenciamento não-automático, previamente ao despacho aduaneiro, com a expressa anuência da Superintendência da Zona Franca de Manaus.

Da leitura dos referidos preceitos normativos, constata-se que o benefício da "isenção" está atrelada somente em relação aos impostos de importação e sobre produtos industrializados e, condicionada ao cumprimento do requisito estipulado no artigo 507 (importações sujeitas ao licenciamento com expressa anuência da SUFRAMA). Ou seja, não há tratamento específico relacionado ao PIS e a COFINS, logo, a exigência ao cumprimento do requisito para fruição do benefício não se aplicaria, em tese, às referidas contribuições.

Esse fato, inclusive, foi atestado pela turma "a quo" ao analisar os dispositivos anteriormente citados, senão vejamos:

De acordo com os dispositivos acima citados, podemos concluir que: (i) a entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM, destinadas a processo de industrialização, está isenta de II e IPI; (ii) referida isenção está condicionada à aplicação das mercadorias nas finalidades indicadas, bem como à observância da legislação de regência; (iii) um dos requisitos para o gozo dessa isenção consiste na obtenção da LI-SUFRAMA previamente ao despacho aduaneiro.

Todavia, a decisão combatida manteve a autuação por entender que o §1º, do artigo 14, da Lei nº 10.865/2004, ao estender o tratamento a uma situação específica da área, condicionou o contribuinte ao cumprimento do requisito previsto no artigo 507, do RA. É o que se extrai da decisão:

Sabemos, porém, que com o advento da Lei nº 10.865/2004, foi instituída a incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins nas importações de bens ou serviços do exterior. E como bem observado pela Solução de Consulta DISIT/2ªRF

nº 67/2004, juntada aos autos pela interessada, o artigo 14 dessa Lei, *caput*, previu um tratamento diferenciado aos regimes aduaneiros especiais, estendendo este tratamento, através do § 1º, a uma situação específica da ZFM, como segue:

“Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.

§ 1º. O disposto no caput deste artigo aplica-se também às importações, efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de bens a serem empregados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, de que trata o art. 5ª da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos necessários para a suspensão de que trata o § 1º deste artigo.” (negritamos)

Comungamos do entendimento externado pela DISIT/2ªRF, no sentido de que “o caput do art. 14 da Lei 10.865, de 2004, somente se refere aos regimes aduaneiros especiais, não sendo aplicável à Zona Franca de Manaus como um todo, tendo em vista esta não ser um regime aduaneiro especial. Daí a necessidade do § 1º do mesmo artigo estender o tratamento a uma situação específica da área, que seria o caso das empresas fabricantes de subprodutos que vendem sua produção para outras indústrias da ZFM com projeto aprovado pela Suframa”.

Anote-se que, conforme previsto pelo § 2º do mesmo artigo, a SRF expediu a Instrução Normativa (IN) nº 424, de 19/05/2004, disciplinando a hipótese prevista pelo § 1º.

Posteriormente, o art. 6º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004, acrescentou o artigo 14-A ao texto da Lei nº 10.865/2004, com o teor que já reproduzimos acima. E, como novamente bem observado pela DISIT/2ªRF, a partir da sua publicação, em 26/07/2004, “além dos bens importados pelos fabricantes de insumos, conforme prevê o art. 14 da Lei nº 10.856, de 2004, os insumos importados pelas demais indústrias da ZFM que possuam projetos aprovados pela Suframa, terão tratamento suspensivo para o PIS/Pasep e Cofins, na forma do art. 14-A”.

Constatamos, assim, em consonância com entendimento externado pela DISIT/2ªRF, que tanto as hipóteses do artigo 14, §1º como do 14-A tratam de situações específicas da ZFM, para quais foi conferida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativo às contribuições incidentes na importação.

Como consequência, não procedem as alegações da impugnante de que o artigo 14-A é uma disposição inteiramente separada do artigo 14, como se este tivesse relação com as normas da ZFM e aquele não. Se é certo que as normas dos artigos 14, §1º e 14-A disciplinam situações diferentes entre si; não menos certo é que ambas se referem à ZFM.

Concordamos com a impugnante que a IN SRF 424/2004 não se aplica à hipótese prevista pelo artigo 14-A, uma vez que foi editada para disciplinar exclusivamente a hipótese prevista pelo § 1º do artigo 14.

Essa constatação, porém, não autoriza concluir que ambas as situações não devam obediência às normas que tratam dos benefícios fiscais na entrada de

mercadorias estrangeiras na ZFM, em especial, ao mandamento inserto no art. 507 que prevê a necessidade de licenciamento com anuência prévia da SUFRAMA. Isso porque, repetimos, tanto a hipótese do art. 14, §1º, como aquela do 14-A, tratam de situações específicas da ZFM, para as quais foi conferido o benefício fiscal de suspensão das contribuições na importação de mercadorias.

Anote-se que o entendimento acima, além de estar em consonância com a Solução de Consulta DISIT/2ªRF nº 67/2004, também não contraria a Solução de Consulta DISIT/2ªRF nº 99/2004, ambas trazidas aos autos pela impugnante. Este último documento, ao confirmar a necessidade da observância dos requisitos previstos pelo artigo 14-A da Lei nº 10.865/2004 para gozo do benefício fiscal, em nenhum momento autoriza a presunção de que os demais requisitos previstos pela legislação de regência, dentre eles, a necessidade de anuência prévia da SUFRAMA, não devam ser atendidos.

Aliás, a própria forma como os dispositivos sob comento foram reproduzidos pelo Regulamento Aduaneiro não comporta outra interpretação. Vejamos como essa questão foi regulamentada pelo Livro III, Título II, que trata “Da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação”, no Capítulo VII – “Da Suspensão do Pagamento”: (...)

Constatamos, assim, que tanto a norma do artigo 14, § 1º, como aquela do artigo 14-A estão previstas como hipóteses de suspensão do pagamento das contribuições referentes a regimes aduaneiros especiais aplicados à ZFM.

Logo, equivocada e em descompasso com a legislação, a afirmação da impugnante de que o artigo 507 não se aplica ao PIS e Cofins-Importação, ao argumento de que o enunciado desse artigo prevê o licenciamento não automático apenas para as importações tratadas no Capítulo que dispõe exclusivamente sobre II e IPI (art. 505).

Ora, o Capítulo em que está inserido o artigo 507 trata dos Regimes Aduaneiros Aplicados em Áreas Especiais, hipótese na qual se enquadra, de forma incontroversa, o artigo 14-A. E, se o artigo 505, ao prever os benefícios fiscais na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM, apenas se refere ao II e IPI, sua extensão ao PIS e Cofins- Importação foi autorizada mediante o comando do artigo 260 e seguintes do mesmo normativo, os quais cumpriram a missão de adequar o Regulamento Aduaneiro às modificações introduzidas pela Lei nº 10.865/2004.

Por conseguinte, considerando que as hipóteses dos artigos 14, §1º e 14-A da Lei nº 10.865/2004 (constantes dos artigos 261 e 262 do RA) envolvem a entrada com benefício fiscal de mercadorias estrangeiras na ZFM, destinadas a processo de industrialização, hipótese prevista pelo artigo 505 do RA, é inequívoco que referido benefício está condicionado à aplicação das mercadorias nas finalidades indicadas, bem como à observância dos requisitos previstos pela legislação de regência, dentre eles, a obtenção da LI-SUFRAMA previamente ao despacho aduaneiro.

Em conclusão, reputamos como escorreito o procedimento fiscal que considerou como não satisfeitos pela impugnante os requisitos legais exigidos para o gozo do benefício fiscal, sendo legítima a exigência das contribuições ao PIS e Cofins-Importação objeto da autuação combatida.

Pois bem.

O artigo 14 da Lei 10.685/2004 traz a seguinte redação:

Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.

§ 1o O disposto no caput deste artigo aplica-se também às importações, efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de bens a serem empregados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, de que trata o art. 5oA da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2o A Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos necessários para a suspensão de que trata o § 1o deste artigo.

Art. 14-A. Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1o desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004) (Vigência)

No caput, do artigo 14, verifica-se que a norma prevê um tratamento diferenciado somente aos regimes aduaneiros especiais, não sendo aplicável à Zona Franca de Manaus. Neste ponto, por expressa determinação legal, entendo cabível a exigência dos requisitos previstos no artigo 507 do RA que, impõe ao importador a obrigação obter licenciamento prévio da SUFRAMA.

Por sua vez, o §1º, do referido dispositivo, estendeu o tratamento previsto no caput, a situação específica da Zona Franca de Manaus, condicionando à Receita Federal do Brasil (§2º) estabelecer os requisitos necessários para a suspensão de que trata o § 1º deste artigo.

A IN SRF nº 424/2004, de 19 de maio de 2004, veiculada pela RFB, estabeleceu os parâmetros legais para fruição dos benefícios previstos no §1º, do artigo 14, da Lei nº 10.685/2004, a saber: (i) autorização prévia para utilização do benefício fiscal; e (ii) realização de importação na modalidade "Admissão na ZFM".

Até aqui, verifica-se que os dispositivos anteriormente citados, exigem o licenciamento prévio do SUFRAMA para concessão do benefício da suspensão.

Já em 23 de julho de 2004, o artigo 6º, da Lei nº 10.925/2004, inseriu no texto da Lei nº 10.865, de 2004, o art. 14-A, criando outra hipótese de suspensão das contribuições nas importações da ZFM, cujo requisito para fruição diz respeito apenas ao projeto aprovado pelo SUFRAMA, a saber:

Art. 6o Os arts. 8o, 9o, 14-A, 15, 17, 28, 40 e 42 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação: (Vigência)

Art. 14-A. Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1o desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais

instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA."

Nos termos do artigo 14-A, para usufruir da isenção, a norma exige os seguintes requisitos: a) que a empresa esteja na Zona Franca de Manaus; b) que as importações sejam de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimento localizado na ZFM; e c) que haja projeto aprovado pela Suframa. Ou seja, as importações realizadas no parâmetro do referido dispositivo não estão sujeitas a anuência/licenciamento prévio do SUFRAMA.

Neste cenário, entendo que o artigo 14-A é norma totalmente desvinculada do artigo 14, §1º e, não se submete ao regramento previsto no artigo 507, do RA e na IN SRF nº 424/2004 que, exigem como requisito à concessão do benefício a existência de autorização prévia para utilização do benefício fiscal; e a realização de importação na modalidade "Admissão na ZFM".

Com efeito, o artigo 14-A, no entendimento deste relator, foi inserido no ordenamento jurídico para tratar de situação diversa da prevista no artigo 14. Do contrário, razão não existiria ao legislador instituir uma nova norma para tratar de assunto que já estava previsto em lei.

Em resumo, entendo que o artigo 14-A, não condicionou o benefício à anuência da Suframa, impondo, tão e somente que o processo de industrialização seja realizada através de projeto aprovado por aquele órgão.

A própria DISIT ao responder (via e-mail) aos questionamentos realizados pela Recorrente, atestou inexistir na norma (entenda-se, artigo 14-A, da Lei nº 10.685/2004), a prévia autorização/licenciamento da Suframa para concessão do benefício, a saber:

"Caro inspetor,

Solicitamos seja encaminhado à DISIT/DIANA, a consulta abaixo formulada acerca dos requisitos para usufruir da suspensão do PIS/PASEP e da COFINS-importação quando se tratar de importação de Matéria Prima, no regime CONSUMO, para emprego em processo de industrialização por empresa industrial instalada na ZFM e detentora de projeto aprovado pela SUFRAMA.

A Coimpa Industrial Ltda vem importando matéria-prima, para industrialização de seus produtos, no regime Consumo, utilizando o benefício da redução do Imposto de Importação (alíquota zero) previsto no acordo bilateral Brasil-Peru. Por se tratar de empresa instalada na ZFM e que tenha projeto aprovado pela SUFRAMA, a dúvida a ser esclarecida é a seguinte:

Há necessidade da DI ser registrada no Regime Zona Franca de Manaus, para que a empresa usufrua do benefício da suspensão do PIS/PASEP e da COFINS-importação? Ou poderia ela usufruir diretamente do benefício mediante o registro de DI-Consumo, uma vez que a empresa está instalada na ZFM e possui projeto aprovado junto a SUFRAMA?

Solicitamos a máxima urgência no pronunciamento da DISIT/DIANA, pois a empresa não vem recolhendo o PIS e a COFINS-importação, desde a publicação da Lei nº 10.925/2004, uma vez que vem entendendo não ser cabível o pagamento de tais contribuições. A matéria-prima importada pela empresa se constitui de prata em

estado bruto (lingote e granulada) de valor bastante significativo. Há aproximadamente 06 (seis) Declarações de Importação interrompidas para exigência do recolhimento do PIS/COFINS-importação."

E-mail datado de 06/09/2004

"..., o art.14-A da Lei 10.685/2004, com redação dada pelo art. 6º, da Lei nº 10.925, possui a seguinte redação:

Art. 14-A. Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA."

Observa-se que as exigência previstas no texto legal, para usufruto da isenção são:

- 1- que a empresa esteja na ZFM;
- 2- que as importações sejam matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização;
- 3- que esse processo de industrialização seja feito por estabelecimento instalada na ZFM com projeto aprovado pela Sufram.

Dessa forma, entendendo que não podemos restringir onde a lei não restringe. Condicionar o benefício à anuência da Suframa vai além, do exigido pelo texto legal, uma vez que este impõe apenas que o processo de industrialização onde serão utilizados os bens importados com suspensão tenha projeto aprovado pela Suframa. Mesmo porque não devemos esquecer que o benefício do Pis/pasep e da Cofins possui base legal distinta do benefício da ZFM (DL 288/67).

Embora a resposta aos questionamentos realizados pela Recorrente não produza efeitos vinculantes, por não se revestir das formalidades e requisitos do processo de consulta, a teor do previsto no Decreto 70.235/72, a posição da Disit tem um peso considerável - *ao menos para este relator* - e deve ser levado em conta para o fim de afastar o lançamento fiscal.

Isto porque, nos termos do artigo 213, da Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, o Chefe da DISIT possui competência para orientar e dirimir dúvidas sobre interpretação da legislação, bem com examinar e emitir parecer nos pedidos relativos a regimes especiais, a saber:

Art. 213. Às Divisões de Tributação - Disit compete:

I orientar as unidades da região fiscal acerca da interpretação da legislação e sobre as decisões em matéria tributária, na esfera administrativa ou judicial;

II - analisar os recursos de divergência interpostos em processos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e de despacho, avaliando sua admissibilidade;

III - examinar e emitir parecer em recursos administrativos dirigidos ao Superintendente, no âmbito de sua competência;

IV - examinar e propor informação em mandado de segurança impetrado contra o Superintendente;

V - examinar e emitir parecer nos pedidos relativos a regimes fiscais especiais previstos na legislação tributária específica e de competência da Superintendência; e

VI - desenvolver estudos e pesquisas, com vistas a oferecer sugestões para o aperfeiçoamento da legislação tributária.

Neste termos, verifica-se que a orientação prestada pela DISIT contém conteúdo normativo, ainda que complementar e, como tal, deve produzir seus efeitos. Nesse sentido, trago a análise realizada no artigo 100 do CTN, pelo ilustre professor Hely Lopes Meirelles:

"Atos administrativos normativos são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados. Esse atos expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei e o fazem com a mesma normatividade da regra legislativa, embora sejam manifestações tipicamente administrativas. A essa categoria pertencem os decretos regulamentares e os regimentos, bem como resoluções, deliberações e portarias de conteúdo geral².

No meu sentir, seria temerário se, por cumprir as orientações do próprio órgão competente, pudesse o contribuinte vir a ser punido. Ora, não me parece correto punir o contribuinte - *que agiu na linha da orientação prestada pela DISIT*-, se o próprio órgão competente o eximiu de qualquer responsabilidade.

Outro ponto que corrobora o entendimento deste relator é a manifestação - *no mesmo sentido da orientação prestada pela DISIT*- apresentada na Solução de Consulta Disit/SRRF02 nº 99, de 07 de dezembro de 2004, a saber:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: IMPORTAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. SUSPENSÃO. Estão amparadas pela suspensão da Cofins-Importação as importações efetuadas por empresas localizadas na ZFM de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na zona incentivada, consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa. Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 14, §§ 1º e 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 14-A; Lei nº 10.925, de 2004.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Ementa: IMPORTAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. SUSPENSÃO. Estão amparadas pela suspensão do PIS/Pasep-Importação as importações efetuadas

² Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, RT, 14ª Edição, 1989, p.154.

por empresas localizadas na ZFM de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na zona incentivada, consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa. Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 14, §§ 1º

Neste cenário, entendo que o lançamento deve ser afastado.

IV - Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator