



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

**Processo n°** 13656.000362/2002-16  
**Recurso n°** 134.782 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9303-003.058 – 3ª Turma**  
**Sessão de** 12 de agosto de 2014  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ALCOA ALUMÍNIO S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/10/2001

PIS e COFINS. RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INCIDÊNCIA.

Até julho de 2004 não existe norma que desonere as receitas provenientes de vendas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus das contribuições PIS e COFINS, a isso não bastando o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda (Relator), Nanci Gama, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Fabiola Cassiano Keramidas e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Rodrigo Cardozo Miranda - Relator

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nanci Gama, Rodrigo da Costa Pôssas, Rodrigo Cardozo Miranda, Joel Miyazaki, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Ricardo Paulo Rosa, Fabíola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez López, e Otacílio Dantas Cartaxo.

## Relatório

Cuida-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 248 a 260) contra o v. acórdão proferido pela Colenda Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 173 a 176), integrado pelo v. acórdão proferido em sede de embargos de declaração (fls. 215 a 224), que, por maioria de votos, acolheu os embargos de declaração para retificar o v. acórdão anterior, admitindo a isenção da COFINS quanto às receitas decorrentes de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus a partir de 21/12/12, data de publicação da MP nº 2.037-25.

A ementa do v. acórdão recorrido, que bem resume os seus fundamentos, tem o seguinte teor:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/10/2001*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO SANADA. RERATIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO EMBARGADO.*

*Caracterizada a omissão no fato de não ter o julgamento tratado de uma das questões meritórias postas no Recurso Voluntário, é de se admitir os embargos, porém, apenas acrescentando ao Acórdão Embargado o resultado da discussão reclamada.*

***ISENÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.***

***A partir da publicação da Medida Provisória IV 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, publicada no DOU de 22 de dezembro de 2000 (atualmente Medida Provisória nº 2.113-25, de 27 de março de 2001), as receitas decorrentes de venda de mercadorias para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus estão isentas de contribuições para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e para o Programa de Integração Social - PIS.***

*Embargos acolhidos (grifos e destaques nossos)*

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs o já mencionado recurso especial, aduzindo, em síntese, que o v. acórdão recorrido, ao conceder isenção de COFINS para receitas de vendas de mercadorias e serviços destinados à Zona Franca de Manaus, incorreu em violação aos artigos 14 da MP nº 2.158-35/2001, 2º da Lei nº 10.996/2004, 150, § 6º, da CF/88, e III, inciso II, do CTN.

O recurso foi admitido através do r. despacho de fls. 263 a 264.

Contrarrazões do contribuinte às fls. 267 a 276, onde se propugnou pela manutenção do v. acórdão recorrido.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, entendo que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional merece ser conhecido.

No tocante ao mérito, todavia, melhor sorte não lhe assiste.

Com efeito, compartilho do entendimento esposado no v. acórdão recorrido, notadamente do contido no voto condutor da lavra do Ilustre Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, no sentido de admitir a isenção da COFINS quanto às receitas decorrentes de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus a partir de 21/12/2000, data de publicação da MP nº 2.037-25.

Mister destacar, aliás, que esse entendimento encontra guarida na jurisprudência do CARF, sendo de se destacar o seguinte julgado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/07/1999 a 28/02/2003.*

*COFINS. DECADÊNCIA. PRAZO*

*O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário da contribuição para a COFINS extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, caso tenha ocorrido antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º do CTN ou nos outros casos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte, àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I, do art. 173 do CTN.*

*COFINS. VENDAS A ESTABELECIMENTO SITUADO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. TRATAMENTO EQUIVALENTE AO DISPENSADO ÀS EXPORTAÇÕES. DECRETO-LEI 288/67 E MP 2.03725/00, ARTIGO 14.*

*O artigo 4o do Decreto-lei no. 288/67 equiparou as vendas de mercadorias nacionais à Zona Franca de Manaus às exportações, no que se refere ao regime tributário aplicável, equiparação esta válida, inclusive, para benefícios e incentivos instituídos posteriormente à edição do próprio Decreto-lei no. 288/67.*

*A restrição para a isenção da COFINS nas vendas a Zona Franca de Manaus, subsistiu primeiramente por força do Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, Parágrafo único e posteriormente no artigo 14 da Medida Provisória nº 1.8586.*

*Com a edição da Medida Provisória nº 2.037-25/00, em 21/12/2000 e as demais que lhe seguiram, foi suprimida a vedação da isenção da COFINS para a vendas à empresas localizadas na ZFM. Passando a vigorar a isenção a partir desta data.*

*JUROS DE MORA. SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 4 DO CARF.*

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. (grifos nossos)*

Demais disso, por fazer um esboço detalhado da evolução legislativa quanto à questão da COFINS nas vendas de mercadorias destinadas a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, dando a devida interpretação histórica e sistemática para o deslinde da controvérsia, destaco os seguintes excertos do voto proferido pelo Ilustre relator do julgado acima, Conselheiro Winderley Moraes Pereira, pedindo vênha para adotá-lo como razão de decidir, *verbis*:

(...)

*Quanto a exigência da COFINS sobre as vendas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus, é necessário para o deslinde da questão, rever o histórico da legislação que trata da matéria. Inicialmente a edição do Decreto-Lei nº 288/67 que criou a ZFM e equiparou as vendas à exportação.*

*“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.”*

*Com a edição da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, foi instituída a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, que isentou as vendas para a exportação e não citou em nenhum momento o tratamento a ser dado as vendas para as empresas localizadas na ZFM. Disciplinando a matéria, posteriormente foi editado o Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993 que no seu art. 1º, Parágrafo único, excluiu da isenção da COFINS, as receitas referentes as vendas a ZFM. In verbis.*

*“Art. 1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para o 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;(grifei)*

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

*c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do artigo 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992;*

*d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.*

*Em seguida, foi editada a Lei nº 9.718/98, que ao disciplinar a COFINS alterou toda a legislação vigente. A referida lei não trouxe nenhuma indicação sobre o tratamento a ser aplicado às vendas a ZFM, entretanto, a discussão não foi adiante, em razão da edição da MP nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 que no seu artigo 14, vedou expressamente a isenção da COFINS para as vendas realizadas para a ZFM e mantida pela MP nº 2.037-24.*

*“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 e 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 aeronaves 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 de vendas efetuadas:*

*I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;(grifei)*

*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.”*

*Inconformada com a restrição contida no art. 14 da MP nº 1.858-6/99, o Governo do Estado do Amazonas impetrou no Supremo Tribunal Federal a ADIn nº 2.348, arguindo a constitucionalidade do art. 14 da citada MP e a Corte, em decisão liminar, decidiu pela inconstitucionalidade do art. 14, em razão de ofensa ao artigo 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina a aplicação dos incentivos fiscais a ZFM até o ano de 2013. A decisão da suprema corte, foi assim ementada*

*“Ementa ZONA FRANCA DE MANAUS PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL. Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. Suspensão de dispositivos da Medida Provisória nº 2.037-24, de novembro de 2000.”*

***Após o posicionamento do STF, o Governo Federal, na edição seguinte da Medida Provisória, retirou a restrição que continha o art. 14. Assim, a Medida Provisória com nº 2.037-25, de 21/12/2000 e suas reedições excluíram a restrição para as vendas a empresas localizadas na ZFM. Destarte, o marco temporal para a aplicação da isenção às vendas às empresas localizadas na ZFM, passou a ser o da edição da MP nº 2.037/25. Assim, as operações realizadas a partir de 21/12/2000 estão aptas a receber o benefício da isenção da COFINS.***

(Processo nº 19515.002449/2004-72, ac. 3102-01.403) (grifos e destaques nossos)

Por último, compartilho do entendimento esposado no v. acórdão recorrido, na esteira do voto condutor proferido pelo Ilustre relator, Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, reconhecendo à contribuinte o direito de repetir/compensar os indébitos decorrentes de recolhimentos efetuados a título de PIS e Cofins sobre receitas de vendas de mercadorias efetuadas para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus e que comprovadamente foram internadas naquela Zona Franca, cabendo à DRF de origem exigir a documentação necessária à comprovação das internações e à apuração dos valores a serem repetidos/compensados.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Rodrigo Cardozo Miranda

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

Autenticado digitalmente em 25/08/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 02/09/2014 por

JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 13/09/2014 por RODRIGO CARDOZO MIRANDA, Assinado d

igitalmente em 18/09/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado,

Incumbiu-me o Presidente da CSRF da redação do acórdão, por ter o Colegiado divergido do bem lançado voto do i. relator e, certamente, por ter feito eu referência a voto que proferi quando do julgamento de diversos processos votados em maio de 2011 na Segunda Turma da Terceira Seção.

Na ocasião, tive de me debruçar sobre os argumentos acolhidos na decisão recorrida e mantidos pelo dr. Rodrigo. Ali ainda se apuseram outros, de sorte que o voto abaixo é até mais extenso do que o necessário aqui. Transcrevo-o, porém, na íntegra para que possa – assim espero – deixar clara a minha posição.

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 1º de fevereiro de 1999 e 21 de dezembro de 2000, 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 28 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 respeitosa mente ousou divergir. Deveras, pretende ela que ele teria alçado ao patamar de lei complementar a equiparação já prevista no decreto-lei. A meu ver, porém, tudo o que faz é definir com maior precisão o que se entende por produtos industrializados para efeito da não incidência de ICM nas exportações já prevista na Constituição de 67. Define-os no parágrafo 1º, recorrendo à tabela do então criado imposto sobre produtos industrializados (tabela anexa à Lei 4.502). No parágrafo segundo, estende, também para efeito de ICM, aquela imunidade às vendas a zonas francas.

Essa interpretação me parece forçosa quando se sabe que, segundo a boa técnica legislativa, os parágrafos destinam-se a expressar os “aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” (Lei Complementar 95/88, art. 11, III). E, ao fazê-lo, 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 distinta da que esteja contida no caput. 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.

Por não ter ele tratado de nada mais do que a imunidade do ICM, carece de sentido a discussão se sua “revogação” poderia ser promovida por lei ordinária ou medida provisória.

Ademais, mesmo que nos mantenhemos no acanhado método da literalidade, há ainda outros motivos para rejeitar a tese da empresa. Deveras, a primeira referência legislativa a desoneração de receitas de exportação, no que tange às contribuições em comento, se deu em 1988 com a edição da Lei nº 7.714, cujo artigo 5º previu a exclusão, para apuração da base de cálculo do PIS, “do valor da receita de exportação de mercadorias nacionais”. Essa redação, que poderia agasalhar a pretensão da empresa, só vigeu, no entanto, até 16 de março de 1995, pois a partir do dia seguinte, com a entrada em vigor da Lei 9.004, foi acrescentado parágrafo àquele art. 5º expressamente excluindo as vendas à ZFM. Assim, se cogitável, a tese da empresa somente poderia valer até 16 de março de 1995, período a que não se refere qualquer de seus processos.

No que tange à COFINS a situação é diversa. É que a primeira lei que disciplinou a isenção das receitas de exportação fê-lo de forma bem mais precisa. De fato, ali não se usaram expressões genéricas tais como “exportação”, mas sim “venda de mercadorias ou serviços para o exterior realizadas diretamente pelo exportador”. Não me parece duvidoso que aí não cabe equiparação alguma, somente quando a operação de venda envolve um produtor nacional e um cliente no exterior se dá a isenção.

E tanto é assim que o legislador expressamente nomeou as equiparações que pretendeu alcançar: comerciais exportadoras, exportação por meio de cooperativas e fornecimento de bordo a embarcações internacionais desde que contra pagamento em divisas. Essas extensões têm em comum o fato de gerarem divisas para o País. Nada há aí expressamente sobre ZFM; nada permite estender os conceitos aí expressos às vendas para aquela região.

E este fato nos leva adiante do método literal. 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 e induziram a implantação ali de significativo parque industrial. Assim, é apenas a retirada de algum daqueles incentivos que pode ser questionada, não a ausência de extensão de outros que aumentariam ainda mais aquele diferencial. Estes 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 aderiu. Sua legislação expressamente incluiu a ZFM. 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 nº 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 como já se disse não há tal ato.

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. A sexta versão daquela medida, editada em junho de 1999 mas de efeitos retroativos a fevereiro daquele ano, veio trazer mais confusão ao assunto.

É que, tendo revogado tanto a Lei nº 7.714 (que já vigia com a redação da Lei nº 9.004) como a Lei Complementar nº 85/96, trouxe dispositivo que expressamente exclui as vendas à ZFM. Isso suscitou a discussão se haveria, anteriormente, benefício, ao menos no que tange à COFINS. Entendo, no entanto, de modo diverso.

Como já disse, na redação da Lei Complementar 85/96 não havia como entender incluída aquela região. Ocorre que o novo dispositivo, além de acrescer hipóteses de isenção, voltou a falar genericamente em “exportação de mercadorias para o exterior” como fazia a Lei nº 7.714 antes da alteração introduzida pela Lei nº 9.004.

De fato, tem o ato legal a seguinte redação:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

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 e 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 aeronaves 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 de 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.

É essa redação que torna, a meu ver, necessário o parágrafo segundo: ele está, sim, voltado a complementar o inciso II, definindo o seu alcance. Com efeito, ousou divergir, data máxima vênua, 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 se ventilam hipóteses intrinsecamente

ligadas ao objetivo que o ato pretende incentivar: vendas para o exterior que trazem divisas para o país. Além delas, o recém criado REB, voltado a incentivar o ressurgimento da indústria naval nacional e, por via indireta, diminuir a necessidade de divisas.

A interpretação dada pela douda PGFN parece buscar um sentido para o comando do parágrafo de modo a não torná-lo redundante mas sem ter de admitir que antes houvesse isenção. Ao fazê-lo, no entanto, acabou por advogar que a lei traz um verdadeiro desincentivo à ZFM. 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.

Ora, o objeto da isenção versada nesses dispositivos nada tem a ver com a localização da compradora dentro do território nacional 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, especialmente em razão da mudança na redação havida entre a Lei Complementar e o novo ato.

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 mercadorias para o exterior” de que cuida o inciso II do ato legal em discussão. Mas, ao fazê-lo, não está revogando dispositivo isentivo anterior: está simplesmente delimitando-lhe o alcance como compete aos parágrafos.

Tal reconhecimento, deve ficar claro, 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, já o disse, é preciso que ato legal a explicita, visto que só o decreto-lei 288 não basta.

Essa interpretação, parece-me, está em maior consonância com o espírito legiferante, 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 21 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 que abrangem aquele período, esse foi o fundamento do pedido e a ele deveria ter-se restringido a DRJ. Nesses termos, só

causa mais imbróglio a afirmação constante nos acórdãos que o analisam de que “haveria direito” no período de 22 de dezembro de 2000 a 25 de 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.

Cabe, por isso, manter aquela decisão, vez 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, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte.

No presente caso, votamos por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, sendo este o acórdão que me coube redigir.

Júlio César Alves Ramos