



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

Processo nº 13884.004325/2002-85
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.184 – 3ª Turma
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria PIS
Recorrente CCEBRACE CRISTAL PLANO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/03/2002

Ementa:

PIS. INADMISSIBILIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98 DECLARADA EM SEÇÃO PLENÁRIA DO STF. CREDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.

O dispositivo dado por violado, § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98 foi declarado inconstitucional em decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 390.840, e ainda foi revogado pela Lei n.º 11.941/09. Recurso que não merece ser admitido.

PIS. 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 nº288/67.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado para: i) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, por falta de contrariedade à lei; e ii) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (Relatora), Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Fabiola Cassiano Keramidas e Maria Teresa Martínez Lopez, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Possas - Redator *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez López e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento).

Relatório

Nos termos do art. 17, III¹, do RICARF, o Senhor Presidente deste Colegiado nomeou-me redator *ad hoc* para formalizar o relatório e o voto vencido do presente acórdão, tendo em vista que a relatora originária, Nanci Gama, deixou de integrar o Colegiado antes da sua formalização.

Para fins de formalização deste acórdão, adoto o relatório da Conselheira Nanci Gama, disponibilizado após a sessão de julgamento, *verbis*:

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte contra o v. acórdão proferido pela extinta Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, deu provimento parcial para afastar a exigência em matéria de PIS sobre os créditos presumidos de IPI, em face da inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, e manteve a exigência sobre as receitas decorrentes de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, por entender que não há previsão expressa na legislação de regência concedendo a isenção postulada pelo contribuinte.

A ementa do v. acórdão recorrido, tem o seguinte teor:

PIS. BASE DE CÁLCULO. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. *Integra a base de cálculo do PIS a receita proveniente de vendas efetuadas para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.*

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. *É incabível a exigência de PIS sobre os valores recebidos como ressarcimento de crédito presumido do IPI.*

Recurso provido em parte.

¹ Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

(...)

III - designar redator *ad hoc* para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais compoñha o colegiado;

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs o já mencionado recurso especial, aduzindo, em síntese, violação ao artigo 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, quanto à exclusão da incidência do PIS sobre créditos presumidos de IPI.

O contribuinte por sua vez interpôs recurso especial de divergência quanto a parte que manteve a exigência do PIS sobre as receitas provenientes de vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, requerendo a reforma parcial do v. acórdão, para que seja cancelada a exigência notadamente no período de junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2001, e primeiro trimestre de 2002, nos termos do acórdão paradigma apontado, Acórdão 201-79.406, da ilustre Conselheira Fabíola Keramidas, o qual reconheceu a isenção pleiteada após a edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000.

Ambos os recursos, o da Fazenda Nacional e o do contribuinte, foram admitidos.

Contrarrazões do contribuinte às fls. 440/447 e da Fazenda Nacional às fls. 457/473.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Redator *ad hoc*

Adoto, igualmente, o voto vencido da Conselheira Nanci Gama, também disponibilizado após a sessão de julgamento, conforme a seguir:

Em primeiro lugar, passo a analisar o recurso apresentado pela Fazenda Nacional, que, pelo que se verifica, não merece acolhimento, eis que, como é sabido, o disposto no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98² foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário de nº 390.840, em sessão plenária, pelo que não há que se falar na aplicação de referido dispositivo para incluir à base de cálculo do PIS outras receitas que não as provenientes do faturamento.

Quanto ao recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte, mediante o qual requer a reforma parcial da decisão recorrida para reconhecer, nos termos do voto vencedor do acórdão paradigma por ele apontado, a não incidência do PIS sobre as receitas provenientes de vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, no período de junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2001, e primeiro trimestre de 2002, não há como não admiti-lo.

Ademais, conforme já me manifestei algumas vezes no âmbito deste Conselho Administrativo, não há, a meu ver, como não acolher e dar provimento ao recurso do contribuinte, eis que, em total consonância com o voto condutor do acórdão

²“Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (Revogado pela Lei nº 11.941/09)

paradigma, da lavra da ilustre Conselheira Fabiola Keramidas, a partir da publicação da Medida Provisória nº 2.037-25, forçoso admitir, por expressa previsão legal, a isenção do PIS quanto às receitas decorrentes de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus a partir de 21/12/2000.

Com base nesses fundamentos, a Relatora votou por não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e por conhecer e dar provimento ao recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Fui designado para redigir o acórdão naquilo que, examinando o recurso do contribuinte, o colegiado entendeu inexistir previsão legal para não tributar as receitas provenientes de vendas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus.

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

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

Ainda que criativo, o raciocínio desenvolvido na defesa não merece prosperar cabendo a manutenção da decisão recorrida pelos motivos que se expõem em seguida. Em primeiro lugar, a premissa de que o decreto-lei 288 teria assegurado que todo e qualquer incentivo direcionado a promover as exportações deveria, imediata e automaticamente, ser estendido à Zona Franca de Manaus não resiste sequer ao primeiro dos métodos interpretativos consagradamente admitidos: a literalidade.

É que tal extensão somente caberia se o citado decreto tivesse afirmado que as remessas de produtos para a Zona Franca de Manaus são exportação. Nesse caso, a equiparação valeria mesmo para outros efeitos, não fiscais. Poderia, para o que interessa, restringi-la a “todos os efeitos fiscais”. Se o tivesse feito, dúvida não haveria de que qualquer mudança posterior na legislação que viesse a afetar as exportações, no que tange a tributos, afetaria do mesmo modo e na mesma medida aquela zona.

Mas já foi repetidamente assinalado que o artigo 4º daquele ato legal, embora traga de fato a expressão acima, após a ressalva “constantes da legislação em vigor”. Não vejo como essa restrição possa ser entendida de modo diverso do que tem sido interpretado pela Administração: apenas os incentivos às exportações que já vigiam

em 1 de fevereiro de 1967 estavam “automaticamente” estendidos à ZFM por força desse comando. E ponho a palavra entre aspas porque nem mesmo o Poder Executivo – e vale assinalar que estamos falando de um período de exceção, em que o Poder executivo quase tudo podia – pareceu estar tão seguro desse automatismo, visto que fez editar, na mesma data, o Ato Complementar 35, cujo artigo 7º assegurou aquela extensão ao ICM.

Aliás, da interpretação dada pela recorrente a este último ato também ousou divergir. Deveras, pretende ela que ele teria alçado ao patamar de lei complementar a equiparação já prevista no decreto-lei. A meu ver, porém, tudo o que faz é definir com maior precisão o que se entende por produtos industrializados para efeito da não incidência de ICM nas exportações já prevista na Constituição de 67. Define-os no parágrafo 1º, recorrendo à tabela do então criado imposto sobre produtos industrializados (tabela anexa à Lei 4.502). No parágrafo segundo, estende, também para efeito de ICM, aquela imunidade às vendas a zonas francas. Essa interpretação me parece forçosa quando se sabe que, segundo a boa técnica legislativa, os parágrafos de um dado artigo não acrescentam matéria ao disposto no caput, apenas esclarecem sobre o alcance daquela matéria. E ao esclarecer podem impor uma definição restritiva, como no parágrafo primeiro, ou extensiva, como no segundo. O que não pode um simples parágrafo é tratar de matéria que não esteja contida no caput e nos seus incisos. E não parece haver dúvida de que aí apenas se cuida da imunidade do ICM.

Assim, o ato legal nem previu imunidade genérica, nem estendeu ao IPI a imunidade do ICM, como afirma a empresa.

Ora, se a previsão do decreto-lei deveria alcançar “todos os efeitos fiscais” e já havia previsão de imunidade de ICM sobre produtos industrializados, para que tal parágrafo no ato complementar?

Há, contudo, razões mais profundas do que a mera literalidade. É que a zona franca de Manaus não é tão-somente uma área livre de restrições aduaneiras, característica das chamadas zonas francas comerciais. O que se buscou com a sua criação foi induzir a instalação naquele distante rincão nacional de empresas de caráter industrial, que gerassem emprego e renda para a região Norte. Para tanto, definiu-se um conjunto de incentivos fiscais que, à época de sua criação, seria suficiente, no entender dos seus formuladores, para gerar aquela atração. Tais incentivos, e apenas eles, configuram diferenciação em favor dos produtos importados e industrializados naquela área. Foi essa diferença tributária que induziu a criação do parque industrial que ali se veio a instalar e, assim, é apenas a retirada de algum daqueles incentivos que pode ser taxada de “quebra de contrato”.

A contrário senso, novos incentivos fiscais que se venham a instituir podem ou não ser a ela estendidos conforme entenda útil o legislador por ocasião de sua instituição.

Isso não se dá automaticamente com os incentivos genéricos à exportação cujo objetivo comum tem sido a geração das divisas imprescindíveis ao pagamento dos compromissos internacionais durante tanto tempo somente alcançáveis por meio das exportações. Por óbvio, a ninguém escapa que vendas à ZFM não geram divisas. Diferentes, pois, os objetivos, nenhum automatismo se justifica.

Prova desse raciocínio é que dois anos apenas após a criação da ZFM, inventaram os “legisladores executivos” de então novo incentivo à exportação, o malsinado “crédito prêmio” posteriormente tão combatido nos acordos de livre comércio a que o País aderiria. Sua legislação expressamente incluiu a Zona Franca.

Fê-lo, no entanto, apenas para os casos em que, após serem “exportados” para lá, fossem dali efetivamente exportados para o exterior (“reexportados”, na linguagem do dec-lei). Em outras palavras, já em 1969 dava o executivo provas de que aquela extensão nem era automática, nem tinha que se dar sem qualquer restrição.

Logo, ainda que se avance na interpretação da norma, ultrapassando o método literal e adentrando-se o histórico e o teleológico, se chega à mesma conclusão: o decreto-lei 288 apenas determinou a adoção dos incentivos fiscais à exportação já existentes e acresceu incentivos específicos voltados a promover o desenvolvimento da região menos densamente povoada de nosso território.

Nessa linha de raciocínio, portanto, há de se buscar na legislação específica do PIS e da COFINS, tributos somente instituídos após a criação da ZFM, dispositivo que preveja alguma forma de desoneração nas vendas àquela região, seja a não incidência, alíquota zero ou isenção. E não se precisa ir longe para ver que ela somente começa a existir em 2004, com a edição da Medida Provisória 202.

De fato, a “exclusão das receitas de exportação” da base de cálculo do PIS tratada na Lei 7.714 e a isenção da COFINS sobre receitas de exportação prevista na Lei Complementar 70 e objeto da Lei complementar 85 não incluíram expressamente as vendas à ZFM ainda que tenham estendido o benefício a outras operações equiparadas a exportação. Um exame cuidadoso dessas extensões vai revelar o que se disse acima: todas elas geram, imediata ou mediamente, 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 uníssono, 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*).

(...)

Esse meu reconhecimento implica aceitar que o malsinado parágrafo estava sim se referindo, genericamente, às vendas à ZFM, ou, mais claramente, está ele a dizer que, para efeito do incentivo de PIS e COFINS, a mera venda a empresa sediada na ZFM não se equipara à exportação de que cuida o inciso II do ato legal em discussão. Mas, ao fazê-lo, não está revogando dispositivo isentivo anterior: está

simplesmente cumprindo o seu papel esclarecedor, ainda que nesse caso melhor fosse nada ter tentado esclarecer...

Aliás, idêntico dispositivo esclarecedor poderia ter estado presente na LC 85 e na Lei 7.714 como já estivera no decreto-lei 491. Com isso, muita discussão travada administrativamente teria sido evitada ou transferida para o Judiciário. É a ausência de tal dispositivo e sua presença na nova lei que cria o imbróglio. Ele não leva, contudo, em minha opinião, à interpretação simplória de que tal ausência implicasse haver isenção. Para isso, primeiro, se tem de admitir que basta o Decreto-lei 288.

(...)

A minha conclusão é, assim, de que mesmo entre 1º de fevereiro de 1999 e 31 de dezembro de 2000 há, sim, isenção das contribuições naquelas hipóteses, ainda que a empresa esteja situada na ZFM. Em outras palavras, a localização da empresa não é impeditivo à fruição do incentivo à exportação, desde que cumprido o que está previsto naqueles incisos.

Mas tampouco há isenção APENAS PORQUE A COMPRADORA LÁ ESTEJA. Nos recursos ora em exame, esse foi o fundamento do pedido e a ele deveria ter-se restringido a DRJ.

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

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

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

E também o faço aqui.

Júlio César Alves Ramos