



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15224.001546/2009-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.015 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2022
Recorrente SIEMENS ELETROELETRÔNICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/08/2005

ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. SUSPENSÃO DE TRIBUTOS. ISENÇÃO NA EXPORTAÇÃO. EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE.

As mercadorias entradas na Zona Franca de Manaus (ZFM) com suspensão de tributos na importação, convertida em isenção se ocorrida alguma das hipóteses finalísticas definidas na lei, mantêm referido status na hipótese de exportação posterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que lhe negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Delson Santiago e Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplentes convocados).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em decorrência da prolação de despacho decisório em que se indeferira o Pedido de Restituição relativo ao Imposto de Importação (II) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), recolhidos quando da exportação de insumos que haviam sido importados pelo contribuinte

acima identificado com suspensão desses impostos, em razão de se tratar de empresa instalada na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Consta do Pedido de Restituição que o contribuinte havia importado diversos insumos destinados à industrialização de telefones celulares, cujo desembaraço se dera com suspensão dos referidos impostos, sendo que, por não ter sido consumida no processo fabril, parte deles veio a ser exportada, ocasião em que a Fiscalização exigiu o recolhimento dos impostos (II e IPI) sobre tais remessas.

Segundo o contribuinte, mesmo entendendo não ser cabível a exigência, pois inexistia legislação que determinasse o recolhimento do II e do IPI sobre a mercadoria que ingressasse na ZFM com os benefícios do Decreto-lei n.º 288/1967, ele se viu obrigado a efetuar os pagamentos para que pudesse liberar os bens para reexportação.

Ainda de acordo com o contribuinte, o caso em apreço encontrava-se enquadrado e amparado no art. 3º do Decreto-lei n.º 288/1967 e no art. 3º do Decreto n.º 61.244/1967, uma vez que ambos os dispositivos previam, expressamente, que os produtos de procedência estrangeira que ingressassem na Zona Franca de Manaus (ZFM), com os benefícios do Decreto-lei n.º 288/1967, não seriam tributados pelos impostos na hipótese de serem estocados para exportação.

Aduziu, ainda, o contribuinte, que tanto estava correta a sua interpretação acerca da matéria que, em 21/11/2005, a Lei Federal n.º 11.196 veio interpretar e elucidar o entendimento a respeito do tema, eis que, nos termos do seu art. 127, alteraram-se os §§ 3º e 4º do art. 3º do Decreto-lei n.º 288/1967, deixando expresso que as mercadorias estrangeiras importadas para consumo interno na ZFM podiam ser, posteriormente, destinadas à exportação para outros países, ainda que usadas, com a manutenção da suspensão/isenção dos tributos incidentes na importação.

Com base no Parecer Sarac n.º 21, de 3 de agosto de 2010 (e-fls. 462 a 472), emitiu-se despacho decisório (e-fl. 473) indeferindo o pleito, sob os seguintes argumentos:

a) a improcedência do pedido de restituição decorreria do fato de se tratar de pagamento espontâneo de tributos suspensos, e não de produtos isentos, hipótese em que não se tinha previsão legal à restituição pretendida, dada a nacionalização das mercadorias importadas que antecederia a exportação, momento em que os impostos vieram a ser exigidos;

b) o armazenamento para reexportação previsto na lei se relacionava à criação, na ZFM, de um centro de distribuição de mercadorias destinadas ao mercado externo, sendo que o caso sob comento se caracterizava como desvio de finalidade dos benefícios fiscais respectivos;

c) numa interpretação literal do art. 3º, §§ 3º e 4º, do Decreto-lei n.º 288/1967, com a redação dada pelo art. 127 da Lei n.º 11.196/2005, com vigência somente a partir de novembro de 2005, posteriormente, portanto, ao período de apuração do pedido de restituição, concluía-se que, efetivamente, a regra garantia a manutenção da isenção dos produtos importados, ainda que usados, posteriormente destinados à exportação, mas não garantia a resolução da suspensão em qualquer caso de exportação em isenção, que é o que pretendia o interessado.

Na Manifestação de Inconformidade (e-fls. 475 a 492), o contribuinte requereu o reconhecimento do direito à restituição pleiteada, devidamente corrigida monetariamente, repisando os argumentos apresentados no Pedido de Restituição, sendo aduzido ainda o seguinte:

1) o incentivo ora analisado não se limita aos casos de utilização da mercadoria na atividade-fim da empresa beneficiada ou de consumo interno, sendo aplicável a qualquer um dos destinos que a legislação ampara como aptos à fruição do benefício fiscal;

2) “considerando que a mercadoria entrou na Zona Franca de Manaus com os benefícios fiscais do Decreto-Lei n.º 288/1967 e sempre permaneceu na posse do importador, notório que ela não só pode, como deve, ser legalmente considerada como em estocagem para exportação, sendo irrelevante que por ocasião do desembarço, tivesse sido declarada como destinada à revenda ou industrialização”;

3) “se a mercadoria importada, que não foi utilizada no processo produtivo da empresa, for posteriormente exportada, tal operação não sofrerá a tributação porque, em razão da mercadoria não ter se nacionalizado e ter ficado armazenada, restará caracterizada a hipótese legal de "estocagem para reexportação”;

4) ao determinar que o exposto no art. 3.º, § 3.º, do Decreto-lei n.º 288/1967, com a redação dada pelo art. 127 da Lei n.º 11.196/2005 se aplica a fatos pretéritos, o legislador traçou diretrizes para dar efetividade a uma isenção que sempre existiu e que não estava sendo aplicada por equívoco de interpretação do Fisco.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/08/2005

ZONA FRANCA DE MANAUS. INCENTIVOS FISCAIS. SUSPENSÃO DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS A SEREM INDUSTRIALIZADOS. NÃO UTILIZAÇÃO NA FINALIDADE ESPECÍFICA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE ESTOCAGEM PARA REEXPORTAÇÃO. EXIGÊNCIA DOS TRIBUTOS SUSPENSOS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A importação de produtos, a título definitivo, para processo de industrialização na Zona Franca de Manaus, quando não utilizados na finalidade específica e dela retornarem ao exterior, antes da vigência do art. 127 da Lei n.º 11.196/2005, não configura a hipótese de estocagem para reexportação, sujeitando-se à exigibilidade dos tributos incidentes sobre a importação até então suspensos ex vi do art. 3.º do Decreto-lei n.º 288/1967, por se constituir em desvio de finalidade, sendo descabido o pedido de restituição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/08/2005

MERCADORIAS ENTRADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. EXPORTAÇÃO. IRRETROATIVIDADE DA LEI.

A Lei n.º 11.196, de 2005, previu que as mercadorias entradas na Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 288/67, poderão ser posteriormente destinadas à exportação para o exterior, ainda que usadas, com a manutenção da isenção

dos tributos incidentes na importação. Essa permissão não opera efeitos retroativos, posto que não se enquadra em nenhuma das situações excepcionais de retroatividade da lei tributária, previstas no art. 106, do CTN.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Merecem registro os seguintes trechos do voto condutor do acórdão de primeira instância:

No caso em litígio, **o ponto crucial** substancia-se em se saber se a **inclusão dos §§3º e 4º, no art. 3º do Decreto-lei nº 288/1967, pela Lei nº 11.196/2005, por si só, dá ensejo a se inferir que os bens importados com os incentivos fiscais nele previstos podem, posteriormente, ser destinados à exportação**, por livre critério do beneficiário, com a manutenção dos referidos incentivos, independentemente da finalidade que lhe foi aplicada, desde que esteja dentre as previstas no referido normativo.

(...)

Vê-se que a estocagem para reexportação é uma das hipóteses previstas no Decreto-Lei nº 288/1967, que enseja a suspensão dos impostos quando da importação de mercadorias para ZFM. **A lei não conceitua a expressão “estocagem para reexportação”**, cabendo ao intérprete buscar esse conceito, **impondo-se o uso da interpretação literal**, uma vez que se trata de norma que outorga isenção, conforme determina o art. 111, inciso II, do CTN.

Nos termos do **Ato Declaratório (Normativo) CST nº 20/1980** (DOU 05/09/1980) reexportação é considerada como:

*b) reexportação é o “procedimento administrativo pelo qual se autoriza o retorno ao exterior de mercadoria **importada a título não definitivo, vale dizer não nacionalizada**, já submetida a despacho ou não”;* (grifei e sublinhei)

Anote-se que o conceito de reexportação está fundamentado no fato de a mercadoria que retorna ao exterior haver sido importada a título **não definitivo**, ou seja, **não ter sido nacionalizada**.

Por sua vez, **no caso em concreto, as mercadorias foram importadas para a Zona Franca de Manaus e desembaraçadas, a título definitivo, estando, portanto, nacionalizadas, integrando-se em definitivo na economia nacional**, independentemente de sua destinação posterior, quer fossem efetivamente empregadas no comércio, na industrialização ou simplesmente permanecessem no estabelecimento do importador.

(...)

Em verdade, **a hipótese de estocagem para reexportação representa uma das funções previstas para a ZFM, como um centro de distribuição de bens dirigidos ao mercado externo, ou seja, de bens importados a título não definitivo (não nacionalizados)** para, em seguida, serem destinados à reexportação, e, portanto, pressupõe-se que **essa atividade deve ser desenvolvida por empresas especializadas, devidamente autorizadas a operar nesse ramo**, cuja estrutura e funcionamento sejam compatíveis com o controle aduaneiro desde o ingresso até a saída da mercadoria.

Convém observar que a lei utiliza a expressão *“destinadas ... a estocagem para reexportação”*, a qual não pode ser desprezada pelo intérprete, pois nela é ressaltado o

termo **estocagem**, significando que deve haver um armazenamento de bens, especificamente concebido para destiná-los à **reexportação**, o que pressupõe uma importação a título não definitivo, ou seja, quando a mercadoria não chega a ser nacionalizada. **Se pretendesse estender a isenção a qualquer produto que viesse ser importado para ZFM e depois devolvido ao exterior, o legislador teria dito simplesmente “destinadas ao exterior” ou meramente “destinadas à exportação”**.

Ressalte-se, ainda, que, conforme a própria manifestante, **os bens importados foram despachados para serem destinados à industrialização** (utilização na fabricação de aparelhos celulares). E, por tal razão, nenhuma anuência foi dada e nenhum controle específico foi exercido com vista especificamente à estocagem para reexportação, que, de qualquer modo, também não chegou a se realizar.

(...)

Por seu turno, **o § 4º, introduzido pelo mesmo diploma legal e, portanto, igualmente vigente e apto a produzir efeitos a partir de 22/11/2005, determinou que essa possibilidade, de exportação para o exterior de mercadorias estrangeiras entradas na Zona Franca, ainda que usadas, com manutenção da isenção tratada no caput, frise-se por oportuno, a partir de 22/11/2005** (data em que o dispositivo entrou em vigor e tornou-se eficaz), aplica-se também a procedimento de entrada de mercadoria estrangeira na Zona Franca, nas condições aqui tratadas, ocorridas anteriormente a 22/11/2005. A aparente antinomia ao se fazer o cotejo do aludido § 4º com o arcabouço normativo anteriormente mencionado é superada ao se ter em conta a distinção entre fatos pendentes e consumados.

Desta forma, como não poderia deixar de ser, tendo em vista a necessária manutenção da segurança jurídica e respeito aos diplomas legais apresentados, em especial os arts. 105 e 106, II, b, ambos do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, **os efeitos decorrentes da aplicação do art. 127 da Lei nº 11.196/2005 não incidem retroativamente a fatos pretéritos a 22/11/2005 que, naquela data, já estivessem consumados/completados**. Em palavras inseridas no contexto da lide, cabe afirmar que o diploma legal aduzido pela Manifestante não opera efeitos em mercadorias estrangeiras entradas na Zona Franca com a isenção tratada no caput do art. 3º do Decreto-Lei nº 288/1967 que já tenham sido destinadas à exportação para o exterior em data anterior a 22/11/2005.

Na certeza de que o disposto no § 4º em comento não pode ser interpretado como norma sem efeitos práticos, esclarece-se que a hipótese nele tratada contemplaria as situações pretéritas ainda pendentes, ou seja, mercadorias estrangeiras entradas na Zona Franca com a isenção tratada no caput do artigo que, em 22/11/2005, ainda estejam em conformidade com as condições para fruição do benefício fiscal (isenção sob condição resolutória) e que, apenas após esta data, venham a ser destinadas à exportação para o exterior, ainda que usadas. (g.n.)

Cientificado da decisão *a quo* em 09/06/2020 (fl. 639), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 30/06/2020 (fl. 640) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa, sendo informado, ainda, o seguinte:

a) a publicação da Lei nº 11.196/2005 não veio somente esclarecer a possibilidade de exportação dos bens importados sob a égide do Decreto-lei nº 288/1967, mas estender a manutenção da isenção a procedimento idêntico que, eventualmente, tenha sido adotado no passado;

b) no acórdão nº 3101-001.667, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF decidiu que se trata de isenção dos tributos incidentes na importação de bens para a instalação e operação de indústrias quando eles forem destinados à exportação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório em que se indeferiu o Pedido de Restituição relativo ao Imposto de Importação (II) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), recolhidos quando da exportação de insumos que haviam sido importados com suspensão desses impostos, em razão de se tratar de empresa instalada na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Para análise da controvérsia, reproduzem-se na sequência os dispositivos normativos aplicáveis, *verbis*:

DECRETO-LEI n.º 288/1967

(...)

Art. 3º - A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação e sobre produtos industrializados.

§ 1º Excetuam-se da isenção fiscal prevista no "caput" deste artigo as seguintes mercadorias: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 3303 a 3307 da Tarifa Aduaneira do Brasil - TAB), se destinados, exclusivamente, a consumo interno na Zona Franca de Manaus, ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.

§ 2º Com o objetivo de coibir práticas ilegais, ou anti-econômicas, e por proposta justificada da Superintendência, aprovada pelos Ministérios do Interior, Fazenda e Planejamento, a lista de mercadorias constante do § 1º pode ser alterada por decreto.

§ 3º **As mercadorias entradas na Zona Franca de Manaus nos termos do caput deste artigo poderão ser posteriormente destinadas à exportação para o exterior, ainda que usadas, com a manutenção da isenção dos tributos incidentes na importação. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)**

§ 4º **O disposto no § 3º deste artigo aplica-se a procedimento idêntico que, eventualmente, tenha sido anteriormente adotado. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)**

[...]

DECRETO n.º 61.244/1967

(...)

CAPITULO II

Dos incentivos fiscais - Sua aplicação e controle

Art. 3º - Far-se-á com suspensão dos impostos de importação e sobre produtos industrializados a entrada, na Zona Franca de Manaus, de mercadorias procedentes do estrangeiro e destinadas:

I - a seu consumo interno;

II - a industrialização de outros produtos, no seu Território;

III - à pesca e à agropecuária;

IV - à instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza;

V - à estocagem para reexportação;

VI - à estocagem para comercialização ou emprego em outros pontos do território nacional.

§ 1º Excetuam-se do sistema fiscal previsto no "caput" deste artigo e não gozarão de isenção as seguintes mercadorias: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros.

§ 2º Mediante proposta justificada da Superintendência aprovada pelos Ministérios do Interior, Fazenda e Planejamento, a lista de mercadorias constantes do parágrafo 1º pode ser alterada por decreto.

§ 3º Os favores de que trata este artigo alcançam apenas as mercadorias entradas pelo porto ou aeroporto da Zona Franca, exigida consignação nominal a importador nela estabelecido.

§ 4º **As obrigações tributárias suspensas, nos termos deste artigo:**

I - **se resolvem efetivando-se a isenção integral nos casos dos incisos I, III, IV e V, com o emprego da mercadoria nas finalidades previstas nos mesmos incisos;**

II - se resolvem, quanto à parte percentual reduzida do imposto, nos casos dos incisos II, quando atendido o disposto no inciso II do artigo 7º;

III - tornam-se exigíveis, nos casos do inciso VI, quando as mercadorias forem remetidas para outro ponto do território nacional.

(...)

Art. 63 - Os produtos de procedência estrangeira entrados na ZFM serão desembarçados com suspensão do imposto, que será convertida em isenção quando os produtos forem ali consumidos ou utilizados na industrialização de outros produtos, na pesca e na agropecuária, na instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza, ou estocados para exportação para o exterior, excetuados as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros (Decreto-Lei nº 288/67, art. 30., Lei nº 8.032/90, art. 4º, e Lei nº 8.387/91, art. 10). (g.n.)

Os fatos a serem analisados nesta instância podem ser assim sintetizados: trata-se de importação de insumos a serem aplicados na industrialização de aparelhos celulares pela empresa instalada na Zona Franca de Manaus (ZFM), mas que, em razão da constatação de que parte deles não seria consumida na produção, ela veio a ser exportada na mesma condição em

que importada, momento em que se exigiram os impostos (II e IPI), sob o fundamento de que se tratava de pagamento espontâneo de tributos suspensos, e não de produtos isentos, hipótese em que não se tinha previsão legal à restituição pretendida, dada a nacionalização das mercadorias importadas que antecederam a exportação.

Justificou-se, ainda, a tributação com o argumento de que o armazenamento para reexportação previsto na lei se relacionava à criação, na ZFM, de um centro de distribuição de mercadorias destinadas ao mercado externo, encontrando-se o caso sob comento caracterizado como desvio de finalidade dos benefícios fiscais respectivos.

Efetivamente, nas datas das exportações dos insumos (até agosto de 2005), o Recorrente se baseara na legislação então vigente, fundamentando seu pedido na suspensão dos impostos prevista no art. 3º, inciso V (estocagem para reexportação), do Decreto nº 61.244/1967, contexto esse posteriormente alterado em razão da inclusão, pela Lei nº 11.196/2005, dos §§ 3º e 4º no art. 3º do Decreto-lei nº 288/1967, em que se previu que a isenção remanesceria se as mercadorias importadas fossem posteriormente exportadas para o exterior, regra essa que também se aplicaria “a procedimento idêntico que, eventualmente, [tivesse] sido anteriormente adotado”.

Em relação à normatividade anteriormente existente, a repartição de origem e a DRJ consideraram que o armazenamento ou estocagem para reexportação previsto no decreto se relacionava à criação, na ZFM, de um centro de distribuição de mercadorias destinadas ao mercado externo, hipótese essa não aplicável ao caso sob comento.

O julgador *a quo*, valendo-se do Ato Declaratório (Normativo) CST nº 20/1980¹, concluiu que “o conceito de reexportação está fundamentado no fato de a mercadoria que retorna ao exterior haver sido importada a título **não definitivo**, ou seja, **não ter sido nacionalizada**” (fl. 623), sendo que, no caso em concreto, as mercadorias haviam sido importadas para a ZFM e desembaraçadas a título definitivo, estando, portanto, nacionalizadas, integrando-se em definitivo à economia nacional, independentemente de sua destinação posterior, quer fossem efetivamente empregadas no comércio, na industrialização ou simplesmente permanecessem no estabelecimento do importador.

Contudo, tais constatações do julgador se mostram contraditórias em relação à afirmação de que “o regime da ZFM tem como característica a suspensão dos tributos incidentes na importação de bens até a ocorrência de uma das hipóteses previstas na lei, quando então a suspensão se converterá em isenção integral ou parcial, esta também denominada de redução.” (fl. 623)

Segundo o julgador, “o benefício fiscal em comento consiste em uma isenção condicionada à destinação dos bens”, tendo como consequência que “a isenção não é reconhecida automaticamente por ocasião da importação, nem se pode afirmar que é um direito do importador pelo simples fato de se encontrar na área geográfica da ZFM. A isenção somente se configura quando atendidas as condições a que se subordina, o que apenas pode ser reconhecido em um momento posterior à importação. Assim, o beneficiário do regime fará jus ao

¹ b) reexportação é o “procedimento administrativo pelo qual se autoriza o retorno ao exterior de mercadoria importada a título não definitivo, vale dizer não nacionalizada, já submetida a despacho ou não”;

tratamento tributário diferenciado, dependendo de sua própria conduta em atender as condições impostas pela lei.” (fl. 623)

Ora, se de um lado, o julgador considera, para afastar a possibilidade de aplicação do § 4º do art. 3º do Decreto-lei nº 288/1967, a importação com suspensão dos impostos sob comento como um ato definitivo, de outro, ele reconhece que tal importação ocorre de forma precária, a depender de evento futuro, quando, uma vez ocorrido, a isenção prevista na lei se aplicará.

Em tal contexto, fragilizam-se bastante os fundamentos da decisão, precipuamente se se considerar que o próprio julgador reconhece que a “lei não conceitua a expressão “estocagem para reexportação”, razão pela qual, ainda segundo ele, [caberia] ao intérprete buscar esse conceito, impondo-se o uso da interpretação literal, uma vez que se trata de norma que outorga isenção, conforme determina o art. 111, inciso II, do CTN”.

No entanto, se a lei não conceitua o termo, de onde se extrairão as balizas da dita “interpretação literal”?

Se se está diante de um conceito aberto ou indeterminado, a ausência de regulamentação ou explicitação de tal conceito inviabiliza a aplicação de uma interpretação restritiva, pois que subordinada apenas ao alvedrio do intérprete. A opção do legislador pelo uso de um termo linguístico não conceituado no ordenamento jurídico pode ser interpretada como uma margem dada ao aplicador ou intérprete da lei para resolver os casos concretos em face de suas peculiaridades.

O próprio Ato Declaratório CST nº 20/1980, ao conceituar a “reexportação” como o “procedimento administrativo pelo qual se autoriza o retorno ao exterior de mercadoria importada a título não definitivo, vale dizer não nacionalizada, já submetida a despacho ou não”, restringe tal conceito às hipóteses de importação a título não definitivo, muito bem aplicável ao presente caso, dada a suspensão dos impostos a depender de evento futuro, aplicando-se a isenção se confirmada alguma das hipóteses finalísticas geradoras do direito previstas na lei ou a tributação na hipótese de sua nacionalização, “quando as mercadorias forem remetidas para outro ponto do território nacional” (inciso III do § 4º do art. 3º do Decreto nº 61.244/1967, acima transcrito), por exemplo.

Por outro lado, segundo o relator do voto condutor do acórdão recorrido, os §§ 3º e 4º, introduzidos no art. 3º do Decreto-lei nº 288/1967, vigentes a partir de 22/11/2005, determinaram a manutenção da isenção na hipótese de exportação para o exterior de mercadorias estrangeiras entradas na ZFM mas apenas em relação a fatos futuros, não incidindo, por conseguinte, retroativamente para alcançar fatos que, naquela data, já estivessem consumados ou completados.

Contudo, a regra inserida no § 4º acima referenciado assim dispõe: “O disposto no § 3º deste artigo² aplica-se a procedimento idêntico que, eventualmente, tenha sido anteriormente adotado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)”, inexistindo no dispositivo a alegada restrição

² § 3º As mercadorias entradas na Zona Franca de Manaus nos termos do caput deste artigo poderão ser posteriormente destinadas à exportação para o exterior, ainda que usadas, com a manutenção da isenção dos tributos incidentes na importação. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

do benefício fiscal (isenção sob condição resolutória) às “situações pretéritas ainda pendentes”, conforme aduziu o julgador.

Neste ponto, merece destaque a decisão do CARF apontada pelo Recorrente em que o encaminhamento aqui adotado foi seguido pela turma julgadora, *verbis*:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 10/07/2000

A Lei n.º 11.196/2005 que deu nova redação ao artigo 3º do Decreto-Lei n.º 288/1967, manteve a isenção dos tributos incidentes na importação de bens para a instalação e operação de indústrias quando estes forem destinados à exportação para o exterior. Aplicação retroativa destes preceitos nas operações havidas no passado.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO (g.n.)

(...)

Voto

(...)

E nesse ponto, também, entendo que **os benefícios descritos pelos parágrafos 3º e 4º do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 288/1967 são plenamente cabíveis/aplicáveis a operação de “reexportação” ocorrida no passado.**

Isto posto, acato a preliminar, para **dar provimento ao Recurso Voluntário**, tendo em vista a publicação da Lei n.º 11.196/2005 que deu nova redação ao artigo 3º do Decreto-Lei n.º 288/1967, **para manter a isenção dos tributos incidentes na importação de bens para a instalação e operação de indústrias quando estes forem destinados à exportação para o exterior, como também, para a aplicação retroativa destes preceitos nas operações havidas no passado** e consequentemente nesse caso determinar o retorno dos autos a repartição de origem para disponibilizar o crédito tributário recolhido indevidamente para que a Recorrente proceda com a compensação pretendida. (Acórdão n.º 3101-001.667, rel. Valdete Aparecida Marinheiro, j. 28/05/2014)

Diante do exposto, encaminhando-se no mesmo sentido do acórdão acima referenciado, vota-se por dar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

