



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

Processo nº 15889.000076/2007-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.567 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria PIS
Recorrente CARTONAGEM JAUENSE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2004

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

Até julho de 2004 não há ato legal específico que conceda isenção ou outra forma de desoneração de PIS e COFINS nas vendas à Zona Franca de Manaus, a isso não bastando o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes- Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renato Vieira de Ávila (suplente convocado),

Pedro Sousa Bispo, Waldir Navarro Bezerra (Presidente). Ausente, justificadamente, a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, substituída pelo conselheiro Renato Vieira de Ávila.

Relatório

1. Por bem retratar o caso em apreço, emprego como meu o relatório desenvolvido no âmbito do acórdão n. 14-27.968 (fls. 202/209), o que passo a fazer nos seguintes termos:

(...).

A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) no período de janeiro de 2001 a janeiro de 2004, exigindo-se-lhe crédito tributário no valor total de R\$ 111.600,20.

O enquadramento legal encontra-se a fl. 7 e 8.

Também foi apurada falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no mesmo período, exigindo-se-lhe crédito tributário no valor total de R\$ 355.522,41.

O enquadramento legal desse lançamento encontra-se à fl. 22.

Segundo a fiscalização, os lançamentos foram devidos ao fato de a autuada não ter oferecido à tributação, no período acima, o valor das vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus (ZFM), que somente seriam tributadas à alíquota zero a partir de julho de 2004, com a publicação da Medida Provisória (MP) n 2 202, de 2004.

Inconformada, a autuada impugnou o lançamento alegando, preliminarmente, que o período de janeiro de 2001 a abril de 2002 foi atingido pela decadência, a teor do art. 150, § 4º, c/c art. 156, VI, do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto ao mérito, alega, em síntese, que o Decreto-Lei (DL) n 2 288, de 1967, equiparou, para os efeitos fiscais, as vendas A. ZFM a exportação, e o arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) garantiram a manutenção da Zona Franca de Manaus com suas características de área de livre comércio e de incentivo fiscal até 2023.

Assim, como as vendas para o exterior estão isentas de tributos, também estariam as vendas à ZFM, conforme julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4a Região, que transcreve.

Aduz ainda que o Supremo Tribunal Federal (STF), na ADIn n 2 2.348, suspendeu a expressão "na Zona Franca de Manaus" contida no inciso I, § 2º do art. 14 da Medida Provisória (MP) n 2 2.037-24, de 2000, que excluía da isenção da Cofins e do PIS, prevista no caput desse artigo, algumas receitas, o que confirmaria a isenção dessas receitas.

Quanto à multa, taxou-a de confiscatória e, portanto, inconstitucional.

(...).

2. Devidamente processada, a impugnação do contribuinte (fls. 130/153) foi julgada parcialmente procedente pelo acórdão sobredito, uma vez que a instância *a quo* reconheceu a decadência do crédito tributário referente ao período compreendido entre janeiro de 2001 e fevereiro de 2002. Citada decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2004

ZONA FRANCA DE MANAUS. RECEITA DE VENDAS. PIS. COFINS. TRIBUTABILIDADE.

São tributáveis pelas contribuições sociais as receitas decorrentes de vendas à ZFM, sendo que, a partir de 18/12/2000, são isentas apenas as receitas previstas no art. 14, IV, VI, VIII e IX, da Medida Provisória 2.158-35, de 2001.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N2 8 DO STF.

Em razão da Súmula Vinculante n2 8, do STF, o prazo para o lançamento das contribuições sociais deve ser contado segundo os critérios estabelecidos no Código Tributário Nacional.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

3. Diante deste quadro, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 226/247, oportunidade em que repisou os seguintes fundamentos desenvolvidos em sede de impugnação:

(i) isenção do PIS sobre as receitas decorrentes de vendas realizadas com a Zona Franca de Manaus, haja vista que tal operação se equipara à exportação, nos termos do Decreto-lei n. 288/67; e, subsidiariamente

(ii) inconstitucionalidade da multa aplicada em face do seu caráter confiscatório.

4. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

5. O recurso interposto é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

6. A questão não é nova neste Tribunal nem no âmbito judicial. De forma muito objetiva, o contribuinte alega em seu favor que as receitas decorrentes de vendas destinadas à Zona Franca de Manaus gozariam de isenção, uma vez que seriam equiparadas à vendas ao exterior. Em seu favor, convoca o disposto no art. 4º do Decreto-lei 288/67, recepcionado pelo art. 40 do ADCT, dispositivos esses que seguem abaixo transcritos:

Decreto-lei 288/67

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.

ADCT

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.

7. A União, por seu turno, alega que tal isenção só seria cabível para fatos geradores ulteriores a dezembro de 2000 e desde que a receita auferida pelo contribuinte decorresse de uma das atividades destacadas nos incisos IV, VI, VIII e IX do art. 14. da MP 2.158-35 de 2001, *in verbis*:

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

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas 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 Exterior;

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 § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:*

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

~~H - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;~~ Revogado pela Lei nº 11.508, de 2007

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

8. No mesmo sentido é a uníssona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. DECRETO-LEI 288/67. ISENÇÃO. SÚMULA 568/STJ.

1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem da Cofins sobre tais receitas.

2. O benefício de isenção das referidas contribuições alcança, portanto, receitas oriundas de vendas efetuadas por empresa sediada na Zona Franca de Manaus a empresas situadas na mesma região.

Agravo interno improvido.

(STJ; AgInt no AREsp 874.887/AM, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/08/2016, DJe 10/08/2016) (g.n.).

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE OPERAÇÕES ORIGINADAS DE VENDAS DE PRODUTOS PARA EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ART. 4º. DO DL 288/67). PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo exegese do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a COFINS sobre tais receitas.

2. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido.

(STJ; AgRg no Ag 1420880/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, **PRIMEIRA TURMA**, julgado em 04/06/2013, DJe 12/06/2013) (g.n.).

9. Ressalte-se que a posição do STJ está consolidada em suas duas Turmas de Direito Público e, embora não esteja formalmente retratada em um precedente do tipo vinculante, nos termos do art. 927 do CPC¹, retrata a substancial e uníssona posição daquele Tribunal para a questão aqui ventilada. Tanto é verdade que o sobreditos Tribunal Superior tem negado monocraticamente provimento aos recursos especiais interpostos pela União em casos análogos ao aqui tratado.

10. Nem se alegue, todavia, que a aludida questão poderia ainda ser discutida no âmbito do STF, o que poderia implicar uma guinada do aludido entendimento, haja vista que o Pretório Excelso já se manifestou no sentido de que tal debate implica ofensa reflexa à Constituição Federal. É o que se observa do seguinte julgado:

Ementa

1. Agravo interno em recurso extraordinário.

2. Tributário. COFINS e Contribuição ao PIS. Receitas decorrentes de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus.

3. Isenção. Aspecto do exercício de competência tributária inserido na liberdade de conformação do legislador infraconstitucional. Ausência de contencioso constitucional in concreto. Inviabilidade de acesso da controvérsia à via extraordinária. Precedentes.

4. Agravo interno a que se nega provimento.

¹ "Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
 II - os enunciados de súmula vinculante;
 III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
 IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
 V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados."

(STF; RE 640653 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 13/09/2011, DJe-188 DIVULG 29-09-2011 PUBLIC 30-09-2011 EMENT VOL-02598-01 PP-00125) (g.n.).

11. Aliás, com base em tal entendimento, o STF tem julgado monocraticamente improcedentes os recursos extraordinários interpostos pela Fazenda Nacional, inclusive imputando ao ente público a majoração dos honorários sucumbenciais neste tipo de situação, conforme se observa da seguinte decisão exemplarmente colacionada:

Decisão:

Trata-se de agravo cujo objeto é a decisão que inadmitiu o recurso extraordinário interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o qual negou provimento à apelação e reconheceu a impetrante o direito à exclusão da base cálculo do PIS e da COFINS sobre os produtos comercializados na Zona Franca de Manaus (eDOC 19, p 92).

Os embargos de declaração foram rejeitados (eDOC 19, p. 151). No recurso extraordinário, com fundamento no art. 102, III, “a”, do permissivo constitucional, aponta-se ofensa aos artigos 2º; 5º, II; 93, IX; 149, I, § 2º; 150, I, § 6º, da Constituição Federal e artigo 40 e 92 do ADCT.

Nas razões recursais, sustenta-se (eDOC 20, pp. 60 e 61): “Por conseguinte, mostra-se descabida a interpretação de que somente se concebe a Zona Franca de Manaus, na forma prevista no Decreto-lei nº 288/67, supostamente à luz do art. 40 do ADCT, sob o ângulo da imutabilidade tributária por importar em severa limitação ao poder de tributar, arranhando em sua inteireza a configuração do Sistema Tributário Nacional contido na Constituição Federal de 1988, a qual por nenhum ângulo impõe tal restrição ao Poder Público, além de representar profundo desrespeito à rigidez e supremacia constitucionais, subvertendo a ideia de compatibilidade vertical. Ademais, não há espaço no ordenamento jurídico para leis imutáveis.”

A Presidência do TRF da 1ª Região inadmitiu o recurso com base na infraconstitucionalidade da matéria (eDOC 22, p. 6).

É o relatório. Decido.

A irresignação não merece prosperar. Em relação às contribuições ao PIS/COFINS em vendas direcionadas à Zona Franca de Manaus, o STF já se posicionou no sentido da natureza infraconstitucional da controvérsia, que consiste em óbice à abertura da via recursal extraordinária. Confirmam-se, a propósito, os seguintes precedentes:

“DEVIDO PROCESSO LEGAL – PRESTAÇÃO JURISDICIONAL – NULIDADE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Se, de um lado, mostra-se possível haver situação concreta em que inobservado o devido processo legal a ponto de enquadrar o recurso extraordinário no permissivo que

lhe é próprio, de outro, descabe confundir a ausência de aperfeiçoamento da prestação jurisdicional com a entrega de forma contrária a interesses.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PIS E COFINS – BENEFÍCIO FISCAL – PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS – EQUIPARAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES DESTINADAS AO ESTRANGEIRO – MATÉRIA FÁTICA E LEGAL. O recurso extraordinário não é meio próprio ao revolvimento da prova, também não servindo à interpretação de normas estritamente legais. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.” (ARE 640936 AgR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, DJe 08.05.2014)

“Agravo interno em recurso extraordinário. 2. Tributário. COFINS e Contribuição ao PIS. Receitas decorrentes de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus. 3. Isenção. Aspecto do exercício de competência tributária inserido na liberdade de conformação do legislador infraconstitucional. Ausência de contencioso constitucional in concreto. Inviabilidade de acesso da controvérsia à via extraordinária. Precedentes. 4. Agravo interno a que se nega provimento.” (RE 640653 AgR, Rel. Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, DJe 30.09.2011).

“Agravo regimental no recurso extraordinário. PIS e COFINS. Produtos destinados à Zona Franca de Manaus. DL n.º 288/67. Natureza infraconstitucional da controvérsia. Ofensa reflexa. Discussão sob o enfoque do art. 40, parágrafo único, do ADCT. Entendimento do STF na ADI 2.348-MC. MP n.º 2.037-24/00. Suspensão da eficácia. 1. As discussões relativas à isenção concedida na venda de produtos destinados à Zona Franca de Manaus, à luz do Decreto-lei n.º 288/97, ensejam reinterpretação de normas infraconstitucionais, sendo que a suposta afronta à Constituição, se ocorresse, seria indireta. Precedentes. 2. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 2.348-MC, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 7/11/03, apreciando a questão, afastou a eficácia de dispositivos da MP n.º 2.037-24/2000, à luz do art. 40 do ADCT, no intuito de preservar a imunidade tributária constitucionalmente deferida à Zona Franca de Manaus. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido.” (RE 568417 AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe 15.03.2012).

Ante o exposto, conheço do agravo para negar seguimento ao recurso extraordinário, nos termos do art. 21, §1º, RISTF. Nos termos do artigo 85, § 11, CPC, majoro em ¼ (um quarto) os honorários fixados anteriormente, devendo ser observados os limites dos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo, bem como os §§ 3º e 4º do art. 98.

Publique-se. Brasília, 15 de maio de 2018.

Ministro Edson Fachin Relator

(STF; ARE 1131374, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, julgado em 15/05/2018, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-100 DIVULG 22/05/2018 PUBLIC 23/05/2018) (g.n.).

12. Diante deste quadro jurisprudencial e, em especial, retomando o posicionamento consolidado do STJ para a matéria, poderia, neste momento, discorrer linhas e linhas acerca da impropriedade de se atribuir efeito vinculativo a um precedente apenas em razão do seu tipo formal de inserção no ordenamento (veiculados por meio de recurso julgado sob o rito de repetitivo ou com repercussão geral, retratados em súmulas vinculantes ou súmulas etc.)²⁻³. Por economia processual, todavia, irei pautar as conclusões aqui desenvolvidas em um único dispositivo legal, qual seja, o art. 926 do Código de Processo Civil⁴, que assim prevê:

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

13. Tal dispositivo enuncia os valores a serem perseguidos para o aperfeiçoamento de um modelo sério de precedentes, sendo eles: *estabilidade*⁵, *integridade*⁶ e *coerência*⁷ das decisões de caráter judicativo. Em suma, tais valores traçados pelo legislador

² O que já fiz no âmbito acadêmico. Nesse sentido: RIBEIRO, Diego Diniz. "Precedentes em matéria tributária e novo CPC". "in" "Processo tributário analítico - vol. III". CONRADO, Paulo César (org.). São Paulo: Noeses, 2016. pp. 111-140.

³ De forma muito sintética, esta ideia de um precedente vinculante "a priori" parte da equivocada premissa de que um determinado julgado nasce predestinado a ser precedente. Acontece que, em um verdadeiro modelo de precedentes, um determinado caso é tratado como tal em concreto, ou seja, apenas quando, após uma comparação analógico-problemática (método) com o caso a ser decidido, percebe-se que há mais pontos de encontro do que desencontros entre tais casos, o que permite convocar a "ratio decidendi" do caso (aí sim) precedente para a realização do caso decidendo.

Humberto Theodoro Júnior, Dierle Nunes e Alexandre Bahia também denunciam esse equívoco quando assim professam:

"Precisamos perceber e estabelecer bases científicas para a mixagem brasileira (convergência), com a construção de uma teoria dos precedentes que compreenda e critique a tendência dos Tribunais, especialmente superiores, de produzir decisões "em grau zero", como se o próprio direito, tradição e história de aplicação do instituto jurídico sob comento ou aplicação, no caso concreto, pudessem ser desprezados pelo voluntarismo (decisionismo) do julgador. ("in" "Breves considerações sobre a politização do Judiciário e sobre o panorama de aplicação do direito brasileiro – análise de convergência entre o 'civil law' e o 'common law' e dos problemas de 'padronização decisória'". Revista de Processo. Vol. n.º 189. São Paulo: Revista dos Tribunais. pp. 09-52.).

No mesmo diapasão é a opinião de Lênio Streck e Georges Abboud, ao afirmarem que em um sistema de 'common law' "o precedente não nasce como precedente e ele não é previamente definido textualmente". ("in" "O NCPC e os precedentes – afinal, do que estamos falando?". p. 176.).

⁴ "Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente."

⁵ Uma estabilidade de índole material ou conteudística, de modo que o judicativo sentido atribuído ao direito seja sedimentado o que, registre-se, não é sinônimo de engessamento ou imutabilidade. "O Direito não só pode como deve evoluir, desde que esta evolução esteja em sintonia com a realidade que o circunda em uma dada comunidade histórica. Em contrapartida, é inadmissível que o direito mude apenas por conta, v.g., da alteração da composição dos membros de um determinado Tribunal, em especial se se tratar de um Tribunal Superior." (RIBEIRO, Diego Diniz. "Precedentes em matéria tributária e o novo CPC. p. 139).

⁶ Com o fito de perseguir uma continuidade argumentativa, evitando, por sua vez, a hiperintegração do direito, por intermédio de enunciados gerais, abstratos e ahistóricos, assim como a sua desintegração, por meio de um indevido casuismo.

⁷ "Exigir coerência e integridade quer dizer que o aplicador não pode dar o drible da vaca hermenêutico na causa ou no recurso, do tipo 'segundo minha consciência, decido de outro modo'. O julgador não pode tirar da manga do colete um argumento que seja incoerente com aquilo que antes se decidiu. Também o julgador não pode quebrar a

tem por objetivo garantir uma unidade judicativa e uma segurança jurídica de índole substancial e não meramente formal. Afasta-se, com isso, a ideia de uma segurança jurídica através do direito, aproximando-se, em contrapartida, a uma segurança *do* direito, ou seja, como algo que suscite a manutenção dos *vectores irredutíveis da normatividade jurídica*⁸. Em outros termos, trata-se de promover a estabilidade da justiça⁹, quer dizer, *não a certeza contra a justiça, mas a justiça tomada certa (estável)*¹⁰⁻¹¹. Em última análise, o que se quer aqui uniformizar é uma *ratio ius* e não uma *ratio legis*.

14. Embora desnecessário, já que tais fundamentos são suficientes para fundamentar as conclusões aqui alcançadas, é o caso de se convocar, por analogia, o disposto no art. 62, § 2º do RICARF, *in verbis*:

Art. 62 (...).

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

15. Não obstante, manter a presente exigência fiscal tal como posta e a luz dos precedentes do STJ aqui citados é, em última análise, forçar o contribuinte a buscar seu direito de cancelar a presente exigência pela via judicial, o que está em patente descompasso com um dos escopos da existência do processo administrativo fiscal, qual seja, evitar a judicialização de demandas tributárias, o que, no presente caso, inclusive, limitar-se-ia a uma exclusiva questão de forma, haja vista a posição consolidada do citado Tribunal Superior para a matéria.

16. Logo, negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, também atenta contra a ideia de um interesse público primário, na medida em que implicaria a movimentação da já assoberbada máquina pública (Poder Judiciário e PFN) em torno de uma demanda pro-forma, que certamente desembocará em uma única resposta possível: o provimento do pleito do contribuinte e a condenação da União em honorários sucumbenciais.

17. Firme em tais razões, encaminho meu voto para acolher os fundamentos desenvolvidos pelo contribuinte, ficando prejudicada a sua alegação de inconstitucionalidade quanto à multa aplicada em seu desfavor.

Dispositivo

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

cadeia discursiva 'porque quer' (ou 'porque sim'). (ABBOUD, Georges. STRECK, Lênio. "in" "O NCPC e os precedentes – afinal, do que estamos falando?". In *Precedentes*. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 176.).

⁸ BRONZE, 1997: 112-113.

⁹ "Neste caso a certeza é de todo compatível com a «justiça», pois não é mais do que a estabilização histórico-cultural, em termos de vigência, de uma intenção normativa material – a objectivação sincrónica dessa intenção, e que sempre poderá existir, e que existirá mesmo, num direito exclusiva ou predominantemente intencionado à justiça." (NEVES, 1983: 38)

¹⁰ NEVES, 1983: 38.

¹¹ Aprofundando em tais questões: RIBEIRO, Diego Diniz. "Súmula vinculante e a codificação das decisões judiciais no Brasil". "In": <https://www.ibet.com.br/sumula-vinculante-e-a-codificacao-das-decisoes-judiciais-no-brasil-por-diego-diniz-ribeiro/> Acessado em 01/08/2018.

19. É como voto.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, redator designado.

A questão trazida a este colegiado cinge-se sobre a incidência de PIS e COFINS nas receitas decorrentes de vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, e a possibilidade de equiparação à vendas ao exterior para fins de gozo de isenção.

O tema foi objeto de julgamento repetitivo na 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Dessa forma, adoto no presente voto os fundamentos do Acórdão nº 9303-003.934, de 07 de junho de 2016, da lavra do i. Conselheiro Júlio César Alves Ramos, a seguir reproduzido:

“Fui incumbido de apontar as razões que levaram o colegiado, por voto de qualidade, a negar provimento ao recurso do contribuinte, sob o entendimento de que, até a redução a zero da alíquota da contribuição efetuada em julho de 2004, não havia qualquer dispositivo legal que concedesse isenção de COFINS às vendas para aquela área.

O argumento inicial em sentido contrário busca-a na própria norma que criou a Zona Franca de Manaus. Segundo tal entendimento, o art. 4º do Decreto-lei 288, ao afirmar que as remessas para aquela região equiparavam-se a exportação para o exterior, deveria ser estendido à COFINS, embora, cediço, ela somente tenha sido posteriormente criada.

E isso porque 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 parecer estar tão seguro desse automatismo, visto que fez editar, na mesma data, o Ato Complementar 35, cujo artigo 7º assegurou aquela extensão ao ICM.

Pretendem alguns que ele teria alcançado 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.

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

Há, contudo, razões mais profundas do que a mera literalidade. É que a zona franca de Manaus não é meramente uma área livre de restrições aduaneiras, característica das chamadas zonas francas comerciais. O que se buscou com a sua criação foi induzir a instalação naquele distante rincão nacional de empresas de caráter industrial, que gerassem emprego e renda para a região Norte. Para tanto, definiu-se um conjunto de incentivos fiscais que, à época de sua criação, seria suficiente, no entender dos seus formuladores, para gerar aquela atração.

Tais incentivos, e apenas eles, configuram diferenciação em favor dos produtos importados e industrializados naquela área. Foi essa diferença tributária que induziu a criação do parque industrial que ali se veio a instalar e, assim, é apenas a retirada de algum daqueles incentivos que pode ser tachada 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 aderia. 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 julho de 2004, com a edição da Medida Provisória 202.

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

A conclusão que se impõe, assim, é que não havia, até o surgimento da Medida Provisória 1.858 qualquer benefício fiscal que desonerasse de PIS e de COFINS as receitas obtidas com a venda de produtos para empresas sediadas na ZFM. É certo que esse entendimento não era 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 imbróglio. É que, nos termos constitucionais, a concessão de isenção requer lei específica, de modo que, ou se aceita que seja ela o decreto-lei ou ela não existe.

Não se pode inferir que haja uma lei simplesmente porque um parágrafo em artigo de lei posterior a “exclua”.

Em outras palavras, há apenas dois caminhos interpretativos. O primeiro: se considera que o decreto-lei 288 fez uma equiparação genérica das vendas àquela região a exportação e, portanto, qualquer ato posterior que concedesse benefício (isenção ou outro) a operações de exportação se aplicava imediatamente e automaticamente às vendas para lá.

Nesse caso, a isenção concedida pela Lei Complementar 85 a elas se estende, mesmo não tendo ela sido expressamente referida no dispositivo. Essa interpretação contraria, a meu ver, o art. 150, § 6º da Constituição.

Ou, como entendo eu, considera-se que não havia dispositivo que concedesse isenção ou qualquer outra forma de desoneração àquelas vendas até a redução a zero de sua alíquota, promovida em 2004. Não contemplo um terceiro caminho.

Com tais considerações, negou-se provimento ao recurso do contribuinte.”

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo.

É como voto.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes