



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

**Processo n°** 19647.007553/2007-09  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-00.181 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de junho de 2012  
**Matéria** PIS/COFINS  
**Recorrentes** MUSASHI DO BRASIL LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Programa da Integração Social – PIS e Contribuição pra Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/08/2002 a 31/07/2004

**RECURSO DE OFÍCIO**

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. CONSIDERAÇÃO DOS CRÉDITOS REGISTRADOS PELO CONTRIBUINTE. OBRIGATORIEDADE DE CONSIDERAÇÃO.

A legislação de regência das contribuições ao PIS e à COFINS (Leis n°s. 10.637/02 e 10.833/03) prevê que do valor das contribuições apuradas sobre as receitas tributáveis (art. 2º), podem ser descontados os créditos legalmente permitidos (art. 3º), para com isso se evitar a cumulatividade tributária que se pretendeu coibir e justificar o aumento das alíquotas levado a efeito, de modo que agiu com acerto a decisão que cancelou parcialmente o crédito tributário por aceitar o desconto dos referidos créditos, apurados conforme os livros e registros do contribuinte.

Recurso de Ofício Negado.

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL COMPLEMENTAR. CIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INCABÍVEL.

Estando o sujeito passivo sujeito a procedimento fiscal do IPI regularmente instaurado, a ciência do MPF-C para fiscalização de outros tributos ocorrida no mesmo dia da ciência do respectivo auto de infração não macula o lançamento com vício de nulidade.

PIS E COFINS. RECEITA DE VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. DESONERAÇÃO. CABIMENTO.

As vendas para a Zona Franca de Manaus - ZFM são equiparadas a operações de exportação, de modo que as receitas delas decorrentes gozam do mesmo tratamento tributário que é aplicável as contribuições ao PIS e à COFINS para as exportações para o exterior, cabendo sua desoneração da tributação. A partir de 18 de dezembro de 2000 o Supremo Tribunal Federal (ADIN nº 2.348-9) manifestou-se no sentido de que há o direito de não submeter as receitas de vendas para a ZFM a tributação das contribuições ao PIS e à COFINS, devendo ser cancelada a exigência tributária respectiva.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. MATÉRIA AFETA AO PODER JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO PELA VIA ADMINISTRATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento de tributo é ato ilícito por omissão, o qual constitui em hipótese de incidência da norma legal punitiva, veiculadora da sanção correspondente a multa de ofício. Adentrar no caráter confiscatório ou na equidade do percentual da multa é matéria que está afeta, antes da criação da norma, ao Poder Legislativo, e após sua aplicação, cogente para a Administração Pública, ao Poder Judiciário, não sendo possível proclamar a ilegalidade ou inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo na via administrativa, nos termos da Súmula nº 02, do CARF.

Recurso Parcialmente Provido.

Crédito tributário parcialmente exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as receitas de vendas para zona franca de Manaus. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Gilson Macedo Rosenburg Filho, quanto ao mérito, e João Carlos Cassuli Junior (Relator), quanto a preliminar de nulidade. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

Nayra Bastos Manatta - Presidente

João Carlos Cassuli Junior – Relator

Sílvia de Brito Oliveira – Redatora-designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sílvia De Brito Oliveira, Fernando Luiz Da Gama Lobo D'Eça, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva e Nayra Bastos Manatta.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração que veicula exigência de créditos tributários de Pis e Cofins, nas modalidades cumulativas e não cumulativas, lavrados ao fundamento de falta/insuficiência de recolhimento das referidas contribuições.

Inconformado com a autuação, o sujeito passivo apresentou impugnação, sendo que por ser feito muito bem a síntese dos argumentos contidos na referida defesa, extraio da decisão da DRJ a parte do Relatório abaixo:

*“3.21 – Requer: a) decretar a nulidade dos autos de infração e da ação fiscal, por ter o Auditor Fiscal descumprido com a finalidade do Mandado de Procedimento Fiscal originário, atendendo-se à fiscalização não do IPI, como determinado, mas sim à das contribuições para o PIS e para a Cofins, sem que se possa considerar o MPF Complementar, posto que emitido no mesmo dia da lavratura do MPF Complementar, com referencia à Cofins e dois dias antes da lavratura do auto de infração do PIS; b) determinar que sejam revistos os cálculos elaborados pelo Auditor Fiscal para a Cofins – incidência não cumulativa, e para o PIS, também incidência não cumulativa, com adequação dos mesmos à situação real constante da escrita da impugnante, de modo que sejam abatidos os créditos, indevidamente informados como tendo sido aproveitados por ela, em desacordo com o quanto escriturado no Livro Razão e no Livro Diário, com redução dos créditos tributários lançados de ofício; c) serem cancelados os autos de infração e os débitos fiscais reclamados, com a declaração da improcedência total desta ação fiscal pelas razões invocadas e se assim não der para; d) que a multa aplicada seja a moratória, nos termos do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96, correspondente a 0,33% ao dia, limitada a 20% das contribuições questionadas.”*

Acrescente-se ao que acima restou transcrito, que a autuação constatara e o contribuinte afirma que a autuação, em seu mérito, está fundamentada no procedimento do contribuinte que deixara de inserir nas bases de cálculos das contribuições aos PIS e a COFINS, a receitas decorrentes de vendas para a Zona Franca de Manaus – ZFM.

Em face dos argumentos e documentos trazidos pelo contribuinte, entendeu a Administração em realizar diligência nos livros e registros do contribuinte, através da qual foram contemplados os créditos das contribuições em tela, quanto aos períodos de apuração regidos pela não cumulatividade. Em seguida, franqueada a oportunidade ao contribuinte de se manifestar sobre o resultado da diligência, como se extrai do Relatório do julgamento de primeira instância:

*“Cientificada a Contribuinte, por seu procurador, instrumento, de fls. 78, apresentou a manifestação, de fls. 960/977, onde diz que: a) o Auditor Fiscal reconheceu, para redução do Auto de Infração, créditos de PIS, no período de dezembro de 2002 a*

*julho de 2004 e de Cofins, do período de fevereiro a julho de 2004, no total, em valores originais de R\$ 5.328.403,15 (fls. 955/956). Este crédito estaria mencionado em quadros demonstrativos conclusivos, as fls. 932/933 e que sem entrar na análise dos valores glosados, face à pequena diferença apontada, a manifestante aceita como créditos a quantia anotada pelo Auditor Fiscal de R\$ 5.328.403,15 (fl. 956), embora não esteja a mesma visualizada nos quadros demonstrativos, mesmo se considerarem separadamente o do PIS, no valor de R\$ 2.121.186,03 e o da Cofins no valor de R\$ 3.207.217,12 (fl. 955); b) o Auditor Fiscal reconheceu os créditos no montante de R\$ 5.328.403,15, mas, mesmo entendendo que houvera infração fiscal, não os aproveitou de ofício, mantendo a autuação inicial, pelo valor ajustado, deixando de elaborar um quadro demonstrativo conclusivo, por período, com determinação do valor das contribuições resultantes.”*

## **DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na impugnação apresentada, a Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE, proferiu o Acórdão de nº. 11-25.005, nos seguintes termos:

### **“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

*Período de apuração: 01/08/2002 a 31/07/2004*

**LANÇAMENTO. NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

*Não há que se falar em nulidade do cerceamento do direito de defesa quando presentes nos autos demonstrativos e documentos utilizados pela autoridade administrativa para fins de apuração do crédito tributário, respeitado respectivo prazo regulamentar de defesa.*

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.**

*Para o procedimento fiscal, consta nos autos emissão e ciência de MPF-F e MPF-C, além de que a autorização específica por MPF para a fiscalização não é razão suficiente para a declaração de nulidade do lançamento.*

**BASE DE CÁLCULO.**

*A base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento do mês, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, entendendo-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada, com as exclusões previstas em lei.*

**TRIBUTOS E MULTA – CONFISCO.**

*A vedação constitucional quanto à instituição de exação de caráter confiscatório dos tributos, se refere aos tributos e não às multas e se dirige ao legislador, e não ao aplicador da lei.*

**MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.**

*As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias,*

*atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.*

*ZONA FRANCA DE MANAUS.*

*Não há imunidade ou isenção das Cofins para as receitas decorrentes de vendas a empresas situadas na Zona Franca de Manaus. Só a partir da publicação da Lei nº. 10.996/2004 passou a existir norma prescrevendo alíquota zero da Cofins para vendas, realizadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, destinada ao consumo ou à industrialização nesta Zona.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*(omissis)*

*Lançamento Procedente em Parte”*

A DRJ decidiu a causa, rejeitando as preliminares de nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa e por suposta nulidade do MPF, e, quanto ao mérito, assentado que estava na alegação de isenção das contribuições quanto as receitas de vendas à ZFM, entendeu não haver referida desoneração.

Além disso, cancelou parcialmente a exigência, excluindo das bases de cálculo da COFINS e do PIS não cumulativos, respectivamente, as importâncias de R\$3.207.217,12 (três milhões, duzentos e sete mil, duzentos e dezete reais e doze centavos) e R\$2.121.186,02 (dois milhões, cento e vinte e um mil, cento e oitenta e seis reais e dois centavos), provenientes do abatimento de créditos das referidas contribuições, para os períodos não cumulativos, que não haviam sido considerados no Auto de Infração.

Manteve os lançamentos da COFINS e do PIS cumulativos, respectivamente, os valores de R\$6.185.340,96 (seis milhões, cento e oitenta e cinco mil, trezentos e quarenta reais, noventa e seis centavos) e R\$290.172,06 (duzentos e noventa mil, cento e setenta e dois reais e seis centavos) e ainda, decidiu por manter os valores de R\$1.518.099,88 (um milhão, quinhentos e dezoito mil, noventa e nove reais, oitenta e oito reais) e R\$1.570.053,00 (um milhão, quinhentos e setenta mil, cinquenta e três reais), a título de COFINS e PIS não cumulativo, respectivamente. Decidiu, ainda, por manter a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os referidos valores e determinar a cobrança de juros de mora sobre os mesmos, ante a ausência de ilegalidade ou confisco.

## **DOS RECURSOS**

### **I. DO RECURSO DE OFÍCIO**

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (PE) recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e alterações introduzidas pela Lei nº. 9.532, de 1997 e Portaria MF nº. 375, de 2001, por força de recurso necessário, já que foram canceladas exigências acima do limite de alçada da DRJ.

### **II. DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Ciente em 07/01/2009 do Acórdão nº 11-25.005, e não se conformando com a manutenção parcial da exigência fiscal, o contribuinte interpôs, em 04/02/2009, Recurso Voluntário a este Conselho, buscando a reforma da parte mantida, pela DRJ, da autuação fiscal, alegando, em síntese que:

- Preliminarmente, pede que seja declarada a nulidade dos Autos de Infração, cancelando, na íntegra, a exigência fiscal, pois que a fiscalização teria extrapolado o limite de sua autuação, tendo por objeto tributo diferente daquele constante do MPF-F.

- Após fazer um breve relato acerca da evolução histórica da Zona Franca de Manaus, da evolução legislativa a respeito da isenção do PIS e da COFINS, do pronunciamento do STF na ADI 2348-9 e, ainda, fala sobre os princípios de hermenêutica das normas isençionais tributárias, alegando que, no presente caso, não se faz necessária qualquer analogia para se compreender e literal e exato significado do mandamento impositivo: *“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”*. Acerca de pretensão da SRFB, que pretende limitar, no tempo, os incentivos fiscais conferidos à ZFM, com base no art. 4º do DL 288/67, se baseia no argumento de que a expressão “constante da legislação em vigor” e se refere a legislação que vigia em 28.02.1967, quando da edição do mencionado decreto; porém, caso o legislador tivesse interesse em garantir às empresa somente os benefícios fiscais existentes em 1967, utilizaria o termo *“nesta data”*. Aduz que um fato relevante seria, ainda, que o Constituinte de 1988 postergou a existência da ZFM, com suas características de livre comércio e incentivos fiscais, por mais vinte e cinco anos, cabendo ao Fisco respeitar o ordenamento Constitucional. Reafirma, por fim, que todas as vendas que serviram de base para a lavratura dos autos de infração, que ocorreram no período de agosto de 2002 a julho de 2004, devem ser atingidas pela isenção que se aplica aos produtos às vendas de produtos nacionais feitas para fins de industrialização na ZFM.

- No que tange à multa aplicada, entende que por não ter havido nenhuma omissão, por parte do contribuinte, nem intenção de ocultar qualquer fato perante o Fisco, descabido é a cobrança de multa isolada, devendo, portanto, ser afastada a multa de ofício.

Ao fim alinha requerimento o acolhimento da preliminar para que sejam declarados nulos os autos de infração ou, no mérito, afastar a exigência fiscal e declarar extintos os lançamentos fiscais impugnados na totalidade.

## DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a este relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 05 (cinco) Volumes, numerados até a folha 1.095 (um mil e noventa e cinco), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

Havendo recursos tanto de ofício quanto voluntário, analiso as questões motivadoras das irresignações separadamente.

### I. DO RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício é invocado por ter a decisão da Delegacia Regional de Julgamento de Recife (PE), cancelado a exigência fiscal em valores que excedem ao valor de alçada (atualmente em R\$ 1.000.000,00) pelo que dele conheço.

Verifica-se que o cancelamento da exigência decorre do fato de que, ao ser lavrado o Auto de Infração, no que se refere aos períodos de apuração das contribuições ao PIS e à COFINS, submetidos ao regime da não cumulatividade, foram apenas consideradas as receitas auferidas pelo contribuinte, sem, no entanto, serem abatidos os créditos que poderiam ser descontadas das contribuições.

Os valores foram encontrados pela Fiscalização atendendo determinação de diligência deflagrada pela Administração, sendo que com ela foram encontrados valores, com os quais esteve o sujeito passivo concorde com os mesmos, sendo que do resultado da referida diligência, foi então excluído do lançamento tributário os reflexos dos créditos apurados.

Revisitando as Leis nºs. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, temos o art. 3º que dispõe o seguinte:

*“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)”* (grifo nosso).

Sem precisar adentrar em cada um dos incisos alinhados nos arts. 3º, das citadas Leis de regência das contribuições em tela, verifica-se que foram simplesmente aplicados seus ditames, usando de forma completa as regras de apuração não cumulativa, pois que, se assim não fosse, se teria aplicado alíquotas maiores (7,60% e 1,65%) do que aquelas vigentes pelo regime cumulativo (3,00% e 0,65%), sem considerar os créditos respectivos, o que é essencial no regime que busca evitar justamente o efeito em cascata dos tributos em questão.

Assim, agiu bem a DRJ/Recife ao contemplar os créditos registrados e apurados pelo próprio contribuinte, fazendo que esses créditos refletissem sobre os valores lançados, pois que assim zelou pela correta aplicação das regras da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS.

Ante o exposto, voto por **negar provimento** ao recurso de ofício.

## II. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Não há matérias passivas de serem conhecidas de ofício, razão pela qual passo a análise das questões alinhadas no Recurso Voluntário articulado pelo contribuinte, fazendo-o separadamente.

### 1. Preliminar de Nulidade do Auto de Infração por vício do MPF:

Preliminarmente argui a recorrente que o lançamento tributário padeceria de vício de nulidade, pois que a Autoridade Fiscal procedera a fiscalização baseada em Mandado de Procedimento Fiscal – MPF-F que fora emitido para apuração de fatos relativos ao IPI, sendo que com base nas informações obtidas com respaldo nesse MPF, emitiu-se MPF Complementar (MPF-C) para proceder ao lançamento de créditos tributários relativos a PIS e COFINS, sendo referido MPF datado de 24 de julho de 2007, mesmo dia da emissão do Auto de Infração relativo a COFINS e apenas 02 (dois) dias antes da emissão do Auto de Infração relativo ao PIS, que foram ambos cientificados juntamente com o recebimento dos citados Autos de Infração. Cita doutrina e jurisprudência.

Para poder chegar a conclusão sobre a matéria ora trazida a debate, que no mais das vezes mostra-se bastante polêmica no meio jurídico e cujo alcance está refletido nos debates travados no âmbito do processo administrativo fiscal, entendo que faz-se necessária uma análise sobre a posição que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF ocupa no *Sistema Tributário Brasileiro*.

Com efeito, é indubitável que a atividade de lançamento tributário realizada pelos agentes públicos, está inserida nas competências e atribuições da Administração Pública, na medida em que o Ministério da Fazenda é órgão governamental, vinculado ao Poder Executivo, devendo, por tais razões, atender aos preceitos do art. 37, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/1988, assim redigido:

*“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”*

A redação acima transcrita, na parte que aqui se torna mais pertinente, traça como cânones a serem observados pela Administração Pública (e a Administração Tributária dela faz parte), os princípios da legalidade, da moralidade e da publicidade. Guardemos referidos princípios como pedras angulares dos atos administrativos, tal e qual é o ato de lançamento tributário.

Devemos colocar ainda como premissa, que os “tributos” inserem-se dentre as receitas ditas derivadas, auferidas pelo Poder Público através do “poder do Príncipe”, ou seja, aquele poder conferido pela Constituição Federal, baixada sob o manto do Poder Originário (ou seja, pelo próprio Povo da Nação), que permite ao Estado deslocar para si, extraindo do particular parcelas de seu patrimônio. Como condição para essa “invasão patrimonial”, a Constituição e as leis que a ela devem se compadecer, colocaram as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (art. 150, da CRFB-88), que dentre outras, merece foco para a análise aqui veiculada, o Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária.

A partir da “estrita legalidade em matéria tributária”, tem-se que muito mais que a “simples” Legalidade, para a qual seria permitido ao particular praticar tudo aquilo que a Lei não proibir (art. 5º, inciso II), em matéria tributária, somente é permitido à Administração agir dentro daquilo que estiver expressamente autorizado pela legislação tributária. Até mesmo a discricionariedade em matéria tributária, é flexibilidade que ou não existe ou apenas existe nos limites rígidos da Lei.

Tais premissas nos remetem ao disposto no artigo 142, do Código Tributário Nacional, especialmente seu parágrafo único, com a seguinte redação:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é **vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.”* (destaquei)

Essa atividade é em decorrência do princípio da legalidade expresso no já transcrito artigo 37, da CRFB-88, que ganha ênfase especial em se tratando de matéria de tributação (pela qual há permissão extrair bens particulares e vertê-los ao Estado), pelo art. 150, I, da mesma CRFB, ou seja: é atividade plenamente vinculada.

Em decorrência deste primado da “vinculação dos atos administrativos”, a autoridade competente deve agir atendo-se aos limites impostos pela norma. Vale a lição de Hely Lopes Meireles<sup>1</sup>:

*Atos vinculados ou regrados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pelo Poder Público para a validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-se passível de anulação pela própria Administração, ou pelo Judiciário, se assim o requerer o interessado.*

Conforme ensina Lourival Vilanova<sup>2</sup> “o direito é o instrumento do Estado para realizar seus fins”. Não pode assim o Estado atingir seus fins, sem que aja nos estritos contornos do Direito.

Portanto, a atividade de lançamento é plenamente vinculada, como preceitua o art. 142, mas que igualmente está expresso no art. 3º, ambos do CTN. Já viu-se que a vinculação limita e condiciona a validade do ato.

<sup>1</sup> Hely Lopes Meirelles, Direito administrativo brasileiro, 19ª Edição, Malheiros Editores, p.150.

<sup>2</sup> Lourival Vilanova, Relação jurídica de direito público, RDP 74, p. 47.

Por outro lado, o mesmo parágrafo único art. 142, do CTN, diz que a atividade de lançamento é também “obrigatória”. Ao assim capitular, estaria a Administração Pública com um salvo conduto a praticar obrigatoriamente o lançamento, pelo simples fato de ter identificado a ocorrência do “fato gerador”? Os “fins” justificariam os “meios”?

Penso que não, pois que o parágrafo único do dito art. 142 é expresso em pontuar que “A atividade administrativa de lançamento é *vinculada e obrigatória*”. Não diz o dispositivo que a atividade é *vinculada OU obrigatória*. Portanto, em identificando a ocorrência do fato gerador, a autoridade pública estará *obrigada* a efetuar o ato administrativo de lançamento, mas para tanto essa atividade deve ser feita de tal forma que atenda a Lei tributária, pois seus atos são *plenamente vinculados*.

Em termos de legislação tributária, para identificar sua extensão, necessário socorreremo-nos dos preceitos dos arts. 96 e 100, do CTN:

*“Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”*

*“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)”*

Com efeito, em termos de delimitação da atuação da Autoridade Administrativa, está claro que as normas ditas “internas” ou “procedimentais”, baixadas pelo Presidente ou por seus ministros, para dar fiel execução a Lei, compreendem os Decretos, as Instruções Normativas, Portarias, Resoluções, dentre outras, vinculando a atuação da Administração Tributária aos seus limites.

Em termos de atividade de Fiscalização, igualmente é importante ter a dimensão do que determina o art. 194 e 196, do CTN:

*“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, **a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.**”*

*Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os **termos necessários para que se documente o início do procedimento**, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.” (grifamos)*

A partir das digressões legislativas acima, tem-se claro que o termo “legislação tributária” compreende os atos infralegais editados pela própria Administração Pública (Decretos, Portarias, Instruções Normativas, Resoluções etc.), e que a atividade de fiscalização, que é plenamente vinculada (arts. 3º e 142, do CTN), deve a ela restar adstrita e limitada; e no desenvolver da fiscalização, a deve-se atuar de acordo com as competências e os poderes fixados por essa “legislação” (art. 194, do CTN), lavrando-se os termos necessários para que se documente o início do procedimento (art. 196, do CTN).

O Direito Positivo brasileiro estabelece que o lançamento realizado pela autoridade deve ocorrer no limite de sua competência, esta qual, com relação ao auditor fiscal, está expressa no artigo 6º da Lei nº 10.593/2002, com a redação modificada pela Lei nº 11.457/2007, assim expresso:

*“Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:*

*I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:*

*a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;*

*b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;*

*c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;*

*d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;*

*e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;*

*f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;*

*II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*§ 1º O Poder Executivo poderá cometer o exercício de atividades abrangidas pelo inciso II do caput deste artigo em caráter privativo ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.”*

Como se vê, novamente a norma se refere a definição legal, vinculando o ato do Auditor aos termos e limites da “legislação específica”, que, por óbvio, abrange a legislação tributária em sentido lato.

E aqui chegamos à disciplina do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Através da Portaria nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, a Administração Tributária estabeleceu que os procedimentos fiscais, relativos aos tributos e contribuições administrados pela então Secretaria da Receita Federal, deveriam obedecer e somente seriam instaurados mediante ordem específica denominada de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. Essa Portaria foi revogada, havendo, sucessivamente, a Portaria nº 3.007/01, a Portaria nº 4.328/05, a Portaria nº 6.087/05, estas com base no Decreto 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

Atualmente encontra-se em vigor a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007 (que possui redação essencialmente idêntica as anteriores, nos pontos aqui abordados), que tomo aqui como ato normativo complementar da “legislação tributária”, expedido pela autoridade administrativa, nos termos e para os efeitos dos arts. 96 e 100, do CTN, cujos artigos que reputo relevantes ao que interessa para o caso em análise, transcrevo:

*Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).*

*Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), e no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).*

...

*Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:*

*I - a numeração de identificação e controle;*

*II - os dados identificadores do sujeito passivo;*

*III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);*

*IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;*

*V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;*

*VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso V; e*

*VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.*

*§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.*

*§ 2º No caso de auditoria em matéria previdenciária, o prazo a que se refere o § 1º será de dez anos.*

*§ 3º Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.*

§ 4º O MPF-D **indicará**, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 5º O MPF-E **indicará** a data do início do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 6º Na hipótese de instauração de procedimento fiscal destinado exclusivamente a verificar o cumprimento de obrigação acessória, o MPF-F **deverá identificar** a obrigação e o período a que se refere, conforme modelo aprovado por esta Portaria, não se aplicando o disposto no § 1º deste artigo.

§ 7º O disposto no § 1º não se aplica no caso de procedimento fiscal destinado a constatar a correta aplicação da legislação de comércio exterior que possa resultar tão somente em apreensão de bens ou mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigência de multas ou direitos comerciais, hipótese em que o MPF-F poderá indicar apenas a descrição sumária das verificações a serem efetuadas.

...

**Art. 9º As alterações no MPF**, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as **relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração**, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

**Parágrafo único.** Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal **cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.**

Vê-se que toda a conduta do auditor fiscal é delimitada pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, cabendo-lhe atuar dentro dos contornos da competência que o superior hierárquico assim definiu, sendo que todos esses pressupostos de validade são cumulativos e obrigatórios, dado o princípio da legalidade já exposto, e em especial porque a atividade de lançamento é *plenamente vinculada* (arts. 3º e 142, do CTN).

Assim, pelas Portarias acima citadas, a indicação da autoridade responsável, qual o tributo, quais as diligências, sempre por meio de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, como previsto na “legislação tributária” que engloba as Portarias emitidas nesse sentido, pois que referido ato é a norma garantidora da liberdade do Auditor Fiscal atuar. Quanto a indicação, no MPF, do período fiscalizado, tem-se que o mesmo é facultativo, porém, acaso seja referido período fixado no MPF, a autoridade fiscal poderá analisar documentos e livros relativos a outros períodos, mas apenas como complemento da análise do período sob fiscalização.

E mais, a norma também é clara que, acaso o Auditor fiscal se depare com irregularidade ou com a ocorrência de fatos geradores que estejam fora do escopo inicial dos trabalhos de Fiscalização, e, portanto, fora dos limites autorizados pelo MPF, nada obsta que o

agente público represente ao seu superior hierárquico solicitando para que amplie os poderes inicialmente conferidos, através da emissão do MPF-C. Está na norma. Faz parte da “legislação tributária”, de observância obrigatória, nos termos dos arts. 96 e 100, 142, 194 e 196, todos do CTN.

Expressa o próprio executivo, na mensagem de veto nº 11/2001 ao o Projeto de Lei nº 112, de 2000 (nº 3.756/2000 na Câmara dos Deputados), que pretendeu alterar o artigo 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996 (Lei 10.174/2001), do seguinte modo:

*Preliminarmente, cumpre afirmar que a atuação da Secretaria da Receita Federal é pautada sob os princípios constitucionais e éticos impostos ao Poder Público e a seus agentes, em especial os da impessoalidade, da moralidade, da legalidade e, no caso específico, dos sigilos funcional e fiscal, o que garante a preservação integral da privacidade dos contribuintes.*

*Ademais, a partir da instituição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, por meio da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 2000, o cumprimento daqueles princípios passou a ter total transparência, pois, ao contribuinte submetido à ação fiscalizadora da Receita Federal é assegurado, desde o início do procedimento, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução, além de possibilitar a certificação da veracidade do MPF por intermédio da Internet.*

*Ressalte-se, por oportuno, que o MPF é outorgado pelos chefes das unidades da SRF, não sendo, assim, uma iniciativa pessoal do agente encarregado de sua execução, sendo sua instituição um marco histórico na relação entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes.*

Sublinhei o entendimento claro acerca do MPF. Para modificá-lo deve o Auditor Fiscal tomar as medidas determinadas na norma (artigo 9º da Portaria RFB nº 11.371/2007).

Também são pertinentes ao caso as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>3</sup> com relação aos procedimentos administrativos:

*Nos procedimentos administrativos, os atos previstos como anteriores são condições indispensáveis à produção dos subsequentes, de tal modo que estes últimos não podem validamente ser expedidos sem antes completar-se a fase precedente. Além disso, o vício jurídico de um ato anterior contamina o posterior, na medida que haja entre ambos um relacionamento lógico incidível.*

Especificamente no que diz respeito ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, são importantes as lições de Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López<sup>4</sup>:

*A eleição de um servidor específico para essa função tem por finalidade proteger o contribuinte, assegurando-lhe o direito de ser fiscalizado apenas por quem a lei atribua o dever se sigilo*

<sup>3</sup> Elementos de Direito Administrativo, 1ª Ed., 5ª Tiragem, Editora Revista dos Tribunais, 1986, pág. 72.

<sup>4</sup> Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, Dialética, 2004, pp. 107 a 112.

*das informações obtidas em razão do exercício dessa atividade, e que atue de forma exclusiva e imparcial, sem influências estranhas ao interesse público.*

*Com o objetivo de delegar competência para o Auditor Fiscal agir em nome da Fazenda Pública foi criado o MPF - Mandado de Procedimento Fiscal que, como o próprio nome já diz, é ele que confere o mandado (exercício da ordem de mandar) e dá a competência para agir em nome do Fisco.*

*Esse instrumento foi criado pela própria Administração Tributária como uma forma de legitimar e melhor controlar as ações dos seus agentes e a legalidade dos respectivos atos.*

É certo assim, que o MPF estabelece mais do que o *limite* de atuação do Agente Público; estabelece o *limite da responsabilidade de colaboração do contribuinte* no procedimento de fiscalização, mesmo porque antes da ciência do MPF não pode ser o mesmo compelido a colaborar.

Além disso, com respeito àqueles que entendem diferente, entendo que o MPF não é ato administrativo de mero *controle interno*; o MPF é ato administrativo que encontra amparo na “legislação tributária”, tendo a função de permitir o início do procedimento fiscal, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subsequentes, entre eles e o lançamento.

Entendo inclusive (sabendo de entendimentos em sentido oposto), que a ciência ao contribuinte do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, é apto para excluir a sua espontaneidade, se não existir um anterior “Termo de Início de Fiscalização”, pois que referido MPF preenche os atributos de “primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto” (art. 7º, I, do Decreto-Lei nº 70.235/72).

Foi a própria Administração que estabeleceu o procedimento, seu mecanismo, operacionalização e hierarquia. Determinou, também, como modificá-lo (art. 9º da Portaria acima citada). Se não fosse vinculativo de nada serviria e poderia colocar em descrédito, inclusive no âmbito interno, a força cogente e de gestão que as Portarias e atos congêneres, poderiam causar no seio da Administração. Se não fosse vinculativo, ter-se-ia que bastará ao fiscal informar um protocolo ao contribuinte a fim de que averiguasse a inexistência de fraude, e passasse a agir. Era assim até a edição da Portaria nº 1.265, de 22/11/1999.

Além disso, o MPF está alinhado com o já citado art. 37, da CRFB-88, no que diz respeito ao princípio da publicidade dos atos administrativos, que traz consigo um valor fundamental, corolário do Princípio da Segurança jurídica, que visa preservar que o particular não terá contra si deflagrado um procedimento que poderá culminar na diminuição forçada de seu patrimônio, por ato emanado do Poder Público e em decorrência da prática de um Ato Lícito (art. 3º, do CTN), sem que lhe seja garantida a *Publicidade* dos atos administrativos.

Com efeito, a transparência e o cumprimento de todos os requisitos inerentes ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, são elementos de validade do procedimento fiscal que culmina no lançamento, sem o que a autoridade que o pratica não está investida da

competência e dos poderes necessários para a prática daquele ato, e, como tal, pratica ato ilegal, devendo ser proclamada sua nulidade por vício formal.

Neste sentido, partilhando do ponto de vista e conclusões aqui expendidas, cumpre trazer a colação entendimentos jurisprudenciais emanados do hoje extinto Conselho Federal de Contribuintes, extraídos do artigo intitulado “O Mandado de Procedimento Fiscal como Pressuposto de Instauração e Regularidade do Procedimento Fiscal. Norma obrigatória e vinculante”, de Mary Elbe Queiroz, sobre a matéria:

*"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NATUREZA.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal não é mero instrumento de controle interno, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável ao exercício do lançamento."*

*(Acórdão 101-94060. 1ª Câmara. Relatora: Sandra Faroni).*

*"MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INVALIDADE - EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA - CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE PARA O LANÇAMENTO VÁLIDO.*

*Uma vez constatada a ausência válida e regular, nos moldes determinados pelas normas administrativas pertinentes, expedidas pela Secretaria da Receita Federal, do Mandado de Procedimento Fiscal e se tratando de ato procedimental imprescindível à validade dos atos fiscalizatórios, no exercício de competência do agente fiscal, é de se considerar inválido o procedimento, e, com efeito, nulo o lançamento tributário conforme efetuado, sem a necessária observância do ato mandamental precedente e inseparável do ato administrativo fiscal conclusivo."* (Acórdão 106-13156 - Sexta Câmara. Relator: Luiz Antonio de Paula.)

*"NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE.*

*Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado."* (Acórdão 101-94116- Primeira Câmara. Relatora: Sandra Maria Faroni.)

*"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.*

*A prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal deve ser feita antes de ter se escoado o seu prazo de validade, sendo que a ciência do contribuinte pode ser dada posteriormente, sem com isto causar a nulidade do lançamento."*

*(Acórdão 106-12.653 - 1º Conselho de Contribuintes - 6ª Câmara)*

*"MPF-NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal é um documento que atribui a competência específica de fiscalização sobre determinada*

*pessoa jurídica em nome da Secretaria da Receita Federal, podendo estabelecer o período a ser abrangido pela auditoria, o qual, uma vez discriminado, deve ser respeitado.*  
(Acórdão 106-12.653 - 1º Conselho de Contribuintes / 6ª Câmara - Rel. Wilfrido Augusto Marques)

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE.*

*Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado. Outro vício insanável que pode contaminar irremediavelmente o lançamento tributário e o Auto de Infração, na hipótese da respectiva lavratura após o decurso para execução do prazo do MPF, é o fato de que, no momento da lavratura de tal ato administrativo, o MPF autorizativo do procedimento inicial já se encontrar extinto e a lavratura implicar em novo exame ou reexame de escrituração.”*

(Acórdão 101-94497- Primeira Câmara. Rel. Sebastião Rodrigues Cabral).

Já emanado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cito ainda o seguinte precedente:

*“NULIDADE - LANÇAMENTOS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-C - VÍCIO FORMAL.*

*Os comandos do decreto que impõem o MPF são preceptivos e vinculantes para os procedimentos fiscais que culminam no ato de lançamento. A portaria que regula os MPF lança suporte no decreto e no art. 196 do CTN. Tanto o decreto como a portaria prescrevem a emissão de MPF antes ou no início do procedimento fiscal, e não no fim ou com seu encerramento, e até mesmo nos casos que os diplomas permitem o início do procedimento fiscal sem MPF, eles determinam que o MPF deva ser emitido no prazo de cinco dias do início do procedimento fiscal.*

*Emissão de MPF-F para apuração de infrações à legislação de IPI, em que os elementos de prova que serviram de base àquela são diversos dos empregados para apuração de irregularidades de tributo distinto - o que impõe a emissão de MPF-C para iniciar novos procedimentos fiscais. Emissão de MPF-C, no fim dos procedimentos fiscais de apuração de IRPJ, IRRF, CSLL, e COFINS, constitui descumprimento dos preceptivos do decreto e da portaria que inquinam os atos de lançamento de nulidade por vício formal.”* (Acórdão 1103-00.029 - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1a. Seção - 3a. Turma da 1a. Câmara - Processo nº 11020.001108/2006-00 - Recurso nº 155.244 - Voluntário - Sessão de 26 de agosto de 2009)

Assim sendo entendo que o MPF destinando a fiscalização do IPI, não pode aproveitar a fiscalização de PIS e COFINS, devendo ter MPF próprio, ainda que, como no caso dos autos, tenha sido emitido MPF Complementar. Porém, a legislação não prescreve apenas essa exigência. Ela ainda determina que a ciência do procedimento de fiscalização autorizado pelo MPF, seja cientificado no início dos procedimentos fiscais, ou no máximo em até 05 dias após sua emissão, para os casos em que o MPF esteja dispensado.

Assim, tenho que a emissão de MPF-C para fiscalizar PIS e COFINS, no fim dos procedimentos fiscais de apuração de IPI, bem como sua ciência ao contribuinte no último ato de fiscalização, concomitantemente a entrega do Auto de Infração, constitui descumprimento dos preceitos do Decreto e da Portaria, inquinando os atos de lançamento de nulidade por vício formal.

Assim sendo, no caso em concreto, **voto dar provimento ao recurso**, para o fim de **acolher a preliminar de nulidade do lançamento** por vícios formais no MPF-C, e, conseqüentemente, cancelar a exigência tributária.

## **2. No mérito: Isenção de PIS e COFINS nas vendas para a Zona Franca de Manaus – ZFM.**

Se acaso restar superado na questão preliminar, passo a avaliação da matéria de mérito, que essencialmente diz respeito a existência ou não de desoneração da tributação das contribuições para o PIS e para a COFINS, sobre as receitas decorrentes de vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus. Afirma o contribuinte que há o direito a referida exoneração, desde o advento do Decreto nº 288/67, e pelo art. 40, do ADCT-CRFB/1988, alinhando farto material a esse respeito, no sentido de ver cancelada a exigência tributária mantida pela decisão administrativa de primeira instância.

Sobre a matéria, inicialmente cumpre observar que as Superintendências Regionais da Receita Federal de São Paulo e Paraná, já reconheceram expressamente que estão isentas da contribuição para o PIS e para a COFINS, as receitas decorrentes de venda de mercadorias para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, como se pode ver das Soluções de Consulta nºs 98/2001 e 102/2001 exaradas sob as seguintes ementas:

*“Solução de Consulta nº 98 – PIS/COFINS - Vendas para a Zona Franca de Manaus*

*“São isentas da contribuição para a COFINS as vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus efetuadas a partir de 18/12/2000.” (DOU-E de 6.07.2001).*

*Dispositivos legais: Decreto-lei nº 288/1967, art. 4º; Lei Complementar nº 70/1991, art. 7º; Decreto nº 1030/1993, art. 1º; Lei Complementar nº 85/1996; MP nº 1858/1999, art. 14 e art. 23, II, “b”; MP nº 2037-25/2000, art. 14.*

*“São isentas da contribuição para o PIS as vendas para a Zona Franca de Manaus efetuadas a partir de 18/12/2000.” (DOU-E de 6.07.2001).*

*Dispositivos legais: Decreto-lei nº 288/1967, art. 4º; MP nº 1858/1999, art. 14 e art. 23, II, “b”; MP nº 2037-25/2000, art. 14.”*

*“Decisão nº 102/2001 – PIS E COFINS – Zona Franca de Manaus - solução de consulta*

*ISENÇÃO - Zona Franca de Manaus. A partir da publicação da Medida Provisória nº 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 da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e COFINS. (Site da Imprensa Nacional em 8.06.2001).*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro DE 1967, art. 4º e Medida Provisória 2.113-29, de 27 de março de 2001, art. 14, § 1º.”*

No mesmo sentido acima e por materializar parte do entendimento que tenho defendido sobre a matéria, cumpre transcrever voto da Ilustre Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas, assim assentado:

*“Entendo que a questão limita-se à análise da aplicação ou não das legislações que prevêm a isenção da contribuição ao PIS e da Cofins para os casos em que ocorra a venda do produto à Zona Franca de Manaus - ZFM.*

*Inicialmente, cabe identificar a legislação de regência aplicável ao caso, tendo em vista as diversas alterações perpetradas no período de 1998 a 2003.*

*No que se refere à Cofins, em relação às receitas de exportação, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, estabeleceu em seu art. 7º:*

*‘Art. 7º É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.’*

*O Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, restringiu o tratamento de isenção para as empresas estabelecidas nas localidades que menciona, assim dispondo:*

*‘Art. 1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para 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:*

*(...)*

*Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:*

- a) à empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;*
- b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;*

(...).' (Grifou-se)

Posteriormente, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, modificou a normatização da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não fazendo qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas. Daí a necessidade de edição de novo dispositivo legal tratando das isenções das referidas contribuições.

No sentido de solucionar tal falha foi incluído na Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e reedições, até a Medida Provisória nº 2.034-24, de 23 de novembro de 2000, o art. 14, caput e parágrafos, adiante transcritos, redefinindo as regras de desoneração das contribuições em tela nas hipóteses especificadas e revogando expressamente todos os dispositivos legais relativos à exclusão de base de cálculo e isenção, existentes até o dia 30 de junho de 1999:

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

(...)

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 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;

(...).' (destaquei)

Em virtude da patente afronta ao Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, bem como às determinações constitucionais que garantem tratamento beneficiado à Zona Franca de Manaus, o governador do Amazonas, Amazonino Mendes, impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 2.348-9 (DOU de 18/12/2000) –, requerendo a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à Zona Franca de Manaus. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal - STF deferiu medida cautelar suspendendo a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, disposta no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24/00. Ocorre que a esta decisão foi conferido, expressamente, efeito ex nunc.

Posteriormente à decisão do STF, editou-se a Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a qual suprimiu a expressão “na Zona Franca de Manaus” do inciso I do § 2º do art. 14, acima citado, que vinha constando em suas edições anteriores.

Por aplicação ao caso em questão dos dispositivos legais acima transcritos, infere-se, de plano, que não é possível a este tribunal administrativo analisar a constitucionalidade dos dispositivos

*que, expressamente, impediam a aplicação, por analogia, do benefício fiscal da isenção tributária. Inclusive em razão de os eminentes Ministros do Supremo Tribunal Federal terem determinado, expressamente, a impossibilidade de aplicação retroativa erga omnes dos benefícios tributários à Zona Franca de Manaus. Neste particular, não importa a opinião pessoal desta julgadora, por impossibilidade de apreciação.*

*Ainda de acordo com este raciocínio, entendo que, a partir de dezembro de 2000, deve-se reconhecer a existência do benefício pretendido, sendo indiscutível a equiparação das remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus à exportação.*

*Por outro giro, discordo da decisão de primeira instância, que, concluiu pela impossibilidade da citada equiparação sob a argumentação de que deveria haver legislação específica para garantir a isenção da contribuição ao PIS e da Cofins também para as mercadorias enviadas à Zona Franca de Manaus, sendo certo que exigir dispositivo expresso é conferir letra morta não só ao Decreto-Lei nº 288/67 e aos atos constitucionais, que asseguram o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, como à decisão do Supremo Tribunal Federal.*

*Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para que seja reformada a r. Decisão proferida pela DRJ em Ribeirão Preto - SP, a fim de se obter o cancelamento da autuação no tocante aos fatos geradores ocorridos após 18/12/2000, bem como às respectivas multas e os juros a eles aplicados.” (cf. ACÓRDÃO nº 201-79406 da 1ª Câm. do 1º CC, Rec nº 129337, Proc. nº 10820.001521/2003-35, em sessão de 29/06/2006, Rel. Cons. Fabíola Cassiano Keramidas publ. in DOU de 15/02/2007, Seção 1, pág. 105)*

Minha convicção está consolidada no sentido de que, o Decreto-Lei nº 288/67, ao pretender incentivar fiscalmente as operações no âmbito da Zona Franca de Manaus – ZFM, e ao firmar que lhe seriam estendidos os incentivos em vigor, não quis gravar com a tributação vindoura, mas sim, pretendeu que “se estiver em vigor” será aplicável a Zona Franca de Manaus – ZFM. Não disse que estariam estendidos os benefícios em vigor “nesta data”, ou seja, na data de edição do Decreto-Lei, mas sim, os que estiverem “em vigor”, aplicáveis às exportações.

E ao recepcionar referido benefício, o art. 40, do ADCT-CRFB/1988, prevendo existência por 25 (vinte e cinco) anos após a promulgação da Carta Cidadã, expressamente deixou ao largo de incidência tributária as referidas operações destinadas a Zona Franca de Manaus - ZFM.

Portanto, não se há de falar em isenção, no sentido literal do instituto, mas sim de imunidade ou de não incidência constitucionalmente qualificada, para todos os tributos que pretendam gravar com exações fiscais operações que destinem bens e serviços para a longínqua Zona Franca de Manaus – ZFM. Ao equiparar as operações de remessa de bens e serviços a ZFM à operações de exportação (por ficção legal), as operações devem receber o mesmo tratamento dispensado as exportações. E, nesse sentido, não há dúvidas que as receitas de exportações estão afastadas da tributação das contribuições ao PIS e à COFINS.

Estivéssemos diante de isenção, formal e materialmente falando, seria complexa a avaliação se há ou não diploma legal que permita a desoneração, baseado no instituto em questão, das receitas de vendas a ZFM. No entanto, mesmo sob a ótica da isenção, há o direito em não submeter as receitas de vendas a ZFM a tributação das contribuições ao PIS e COFINS, desde o dia 18 de dezembro de 2000, em face da decisão do Supremo Tribunal Federal, citada no voto acima transcrito.

E isto porque, fundamentalmente, a legislação ao pretender colher com a tributação as vendas a ZFM, foi tida como inconstitucional, de modo que a interpretação que se lhe impõe é que sua desoneração é *constitucional* e *legal*. O Governo, estrategicamente, excluiu da edição 25 da MP 2.037, de 21 de dezembro de 2000, a previsão de que a isenção das receitas não alcançaria as vendas para a Zona Franca de Manaus - ZFM. Com isso, aparentemente atendeu ao que determinara o Supremo Tribunal. Porém, franqueou aos seus agentes a argumentação de que não haveria lei prevendo a isenção.

No entanto, penso de modo diferente, inverso, ou seja, ao ser afastada a vedação a isenção nas vendas a ZFM, pelo STF, ficou claro que constitucionalmente a desoneração existe, e, por equiparação das vendas a ZFM as operações de exportação. Em sendo exportação, não há que se cogitar em simples isenção e sim em hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.

Nesse sentido tem sido o entendimento pacífico que vem emanando do Superior Tribunal de Justiça, como se vê pelo seguinte julgado:

*“AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.292.410 - AM (2010/0054203-8)*

*RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX*

*AGRAVANTE: FAZENDA NACIONAL*

*ADVOGADO: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL*

*AGRAVADO : COSMOSPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA*

*ADVOGADO : LAWRENCE TANCREDO E OUTRO(S)*

*DECISÃO:*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISENÇÃO. PIS E COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1002932/SP, JULGADO EM 25/11/2009 SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. INOCORRÊNCIA.*

*1. O art. 4º do DL 288/67 e o art. 40 do ADCT ‘preserva a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, estendendo às exportações destinadas a estabelecimentos situados naquela região os benefícios fiscais presentes nas exportações ao estrangeiro’. Consectariamente, para efeitos fiscais, a exportação de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale a uma exportação de produto brasileiro para o estrangeiro. Sob esse enfoque, é assente nas Turmas de*

***Direito Público que: ‘O conteúdo do art. 4º do Dec.lei 288/67, foi o de atribuir às operações da Zona Franca de Manaus, quanto a todos os tributos que direta ou indiretamente atingem exportações de mercadorias nacionais para essa região, regime igual ao que se aplica nos casos de exportações brasileiras para o exterior.’***

***2. O art. 5º da Lei 7.714/88, com a redação dada pela Lei 9.004/95, bem como o art. 7º da Lei Complementar 70/91 autorizam a exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS respectivamente, dos valores referentes às receitas oriundas de exportação de produtos nacionais para o estrangeiro.***

***3. Havendo equiparação dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus com aqueles exportados para o exterior, infere-se que a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes: REsp 681.395/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 03/09/2010; REsp 802.474/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 13/11/2009; RESP 223.405-MT, DJ de 01.09.2003, Relator Min. Humberto Gomes de Barros; RESP 144.785-PR, DJ de 16.12.2002, Relator Min. Paulo Medina).***

***4. O Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar na ADI nº 2348-9, suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", contida no inciso I do § 2º do art. 14 da MP nº 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa à COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus.***

***5. Assim, considerando o caráter vinculante da decisão liminar proferida pelo E. STF, restam afastados, no caso concreto, os dispositivos da MP 2.037-24 que tiveram sua eficácia normativa suspensa.***

***6. (...)***

***11. Agravo de instrumento desprovido***

E este Conselho, da mesma forma, vêm aplicando o entendimento emanado pelo Tribunal Superior, como se pode colher de trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, proferido nos autos do processo nº. 11080.003380/2004-40, através do Acórdão, 3301-00.424, de 03 de fevereiro de 2010:

“[...]”

*No entanto, em face da ADIN nº 2348-9, impetrada pelo Governador do Estado do Amazonas, do deferimento da respectiva Medida Cautelar pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em sessão plenária do dia 7 de dezembro de 2000, suspendendo, "ex nunc", a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", até então contida no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, o Poder executivo editou a MP nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000 (atualmente Medida Provisória nº. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, na qual foi suprimida a expressão "na Zona de Manaus" do inciso I do § 2º do art. 14, assim dispondo, ia verbis:*

*'Art. 14\_ Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 12 de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas.*

*(...)*

*II- da exportação de mercadorias para o exterior;*

*§ 1". São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos Ia IX do caput.*

*§ 2 As isenções previstas no caput e no § 1" não alcançam as receitas de vendas efetuadas:*

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

*(...)'*

*Dessa forma, conclui-se que a isenção da contribuição para o PIS até então vedada pelo § 2", inciso I do art. 14 da MP n° 1,858-6, de 29/06/1999, e reedições até a MP n° 2,037-24, de 23/11/2000, sobre as receitas de vendas de mercadorias para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, com a reedição daquela MP sob o n°. 2.037-25, em 21/12/2009, dando nova redação àquele dispositivo, dessa vez, excluindo a vedação de isenção sobre receitas de vendas para aquela zona franca, foi revogada."*

Assim, nesse particular merece reforma a r. decisão recorrida, para a exclusão da autuação das receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus – ZFM. Porém, como não se tem a extensão se todas as receitas objeto da autuação são decorrentes de vendas para a ZFM, comprovadamente realizadas, o objeto do julgamento será apenas o direito, devendo a Autoridade Preparadora dar cumprimento a esta decisão, para excluir da exigência apenas as receitas que subsumirem-se a essa circunstância qualificadora.

### **3. Da Multa Confiscatória:**

Finalmente, para o caso de remanescerem créditos constituídos, seja por restar vencido na conclusão do mérito do voto em questão, seja em decorrência de exclusão apenas parcial de receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus – ZFM, já que dependem de aferição pela Autoridade Preparadora, passo a análise dos argumentos expendidos pela recorrente no tocante a Multa.

Inicialmente, observo que embora conste de seus argumentos que o PAF contemple exigência de multa isolada, não vislumbro essa circunstância no caso em questão. O que há é multa de ofício, vinculada a exigência do “principal” e não multa isolada, essencialmente falando.

Afirma a recorrente que por ter cumprido todos os deveres instrumentais e formais, atendido fielmente a fiscalização, escriturado todos os valores de suas operações, e, ainda, por ter realizado operações de venda para a ZFM que estariam isentas das contribuições, não teria cabimento a aplicação de multa no patamar de 75% (setenta e cinco por cento), mas, quando muito, se mantida a exigência, do percentual moratório de 20% (vinte por cento), pois a multa no patamar aplicado configuraria confisco.

No que tange a essa matéria, tenho que a fixação dos percentuais da multa é “ato político”, ou seja, privativo do ente público com Poder Legiferante, normalmente o Poder Judiciário, ainda que a iniciativa seja do Poder Executivo. Em qualquer caso, as hipóteses de aplicação de penalidades, assim como o percentual respectivo, é matéria que cabe ao Legislador.

Assim sendo, como todo o ato do Poder Legislativo, mormente num Estado Democrático de Direito, no qual vigora o Princípio da Inafastabilidade da Prestação

Jurisdicional (art. 5º, XXXV, da CRFB/88), é o Poder Judiciário que deverá avaliar se os fatos descritos como lesivos e passíveis de sanção, são efetivamente reprováveis no nosso ordenamento, e mais, poderá também corrigir distorções que acabem transformando o percentual ou mesmo a base de cálculo da penalidade, em nítido e vedado confisco.

Já ao Poder Executivo, do qual o Ministério da Fazenda e, conseqüentemente, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil e mesmo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, são órgãos, cabe apenas e unicamente aplicar a Lei, não podendo se manifestar sobre argumentos de ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma legal, pena de invadir competência reservada ao Poder Judiciário.

Evidentemente que quando houver margem para interpretações, todas dentro do manto da legalidade ou mesmo da constitucionalidade, pode e deve a Administração Pública exercer a “autotutela dos atos administrativos”, sendo que o CARF se insere num desses veículos de revisão. No entanto, não pode o órgão decretar a inconstitucionalidade de Lei.

E isso se aplica plenamente no que diz respeito ao percentual da multa de ofício lançada no presente lançamento, que é no patamar de 75% (setenta e cinco por cento). Se, por outro lado, houvesse agravamento da penalidade, por fundamentar a autoridade lançadora em suposto ilícito de ordem mais grave, praticado com dolo, fraude ou sonegação, aí sim poderão as Autoridades revisoras, dentre as quais está o CARF, revisar o lançamento, podendo reinterpretar e aplicar a legislação tributária, inclusive para, se o caso, reduzir a penalidade. Mas sempre para patamar que está previsto igualmente na legislação, e que melhor se subsuma ao caso em concreto sob análise.

Não é demais afirmar, igualmente, que a prática do fato gerador do tributo, preenchendo todos os contornos da hipótese e do conseqüente tributário, faz nascer a obrigação tributária, que tem por objeto o pagamento de um valor em “pecúnia”, que não constitua sanção de ato ilícito, nos termos do art. 3º, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, igualmente a norma que veicula a aplicação de uma sanção, tem sua “regra matriz”, de modo que, praticado o ilícito descrito no antecedente da norma, “deverá ser” a sanção descrita no conseqüente da norma legal que estipula penalidades. É a chamada regra-matriz da norma que impõe penalidade.

Assim sendo, no ato que o contribuinte pratica o fato gerador do tributo, mas deixa de recolhê-lo na forma da legislação de incidência, essa omissão por parte do contribuinte quanto ao dever de efetivar o recolhimento do tributo é exatamente o “fato gerador” da norma que determina a aplicação da penalidade. Ou seja, “omitido” o dever de recolhimento do tributo, “dever ser” a multa de ofício.

No caso em concreto, é o que se vislumbra ter acontecido, na medida em que a omissão da recorrente em efetivar o recolhimento dos tributos gerados pela sua atividade, o fez incorrer na “hipótese” de incidência da multa de ofício, a qual a legislação descreve no art. 44, da Lei nº 9.430/96 (e legislações posteriores), seja no patamar de 75% (setenta e cinco por cento), e o qual a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar, nos termos do art. 142, do CTN.

Evidentemente que, cancelando-se a exigência do principal, cancelar-se-á a multa correspondente, de modo que, devido o tributo, aplicável a multa.

Portanto, a discussão quanto ao efeito confiscatório da multa de ofício aplicada somente seria passível de se discutir no âmbito Político, junto ao Legislativo, ou então, no âmbito da legalidade ou constitucionalidade, perante o Poder Judiciário. Ao Executivo, vinculado que está a Lei, não é dado deixar de aplicar uma legislação vigente, sob o argumento de que a entende inconstitucional ou ilegal. Deve ele aplicá-la, de forma cogente e vinculada, ressaltando-se, obviamente, as interpretações legais que comumente têm margem para serem travadas, mas sempre dentro do poder dever de autotutela dos atos administrativos, em sede de aplicação da legalidade.

Por essas e outras razões que vigora a Súmula nº 02, do CARF, pela qual:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

#### 4. Conclusão:

Ante todo o exposto, voto no sentido de **dar parcial provimento ao recurso**, para excluir da exigência as receitas de vendas destinadas a Zona Franca de Manaus – ZFM, mantendo a multa proporcional vinculada a exigência, na proporção desta.

(Assinado digitalmente)

Joao Carlos Cassuli Junior - Relator

#### Voto Vencedor

Conselheira Sílvia de Brito Oliveira

Embora com algumas discordâncias, em especial quanto à conclusão de que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) seria apto a marcar o início do procedimento fiscal e, portanto, excluir a espontaneidade do sujeito passivo, comungo o entendimento do I. Relator sobre o dever de observância do MPF pela autoridade fiscal. Contudo, não posso concluir que, neste caso concreto, tenha havido inobservância dos limites de autuação da fiscalização impostos pela norma em vigor à época do início do procedimento fiscal.

Passo a expor então as razões condutoras da minha divergência na aplicação da tese defendida pelo I. Conselheiro Relator, ressaltando, por lealdade a meus pares, que, para alguns deles, a divergência seria derivada do entendimento, que não comungo, de que o MPF constituiria mero ato de controle interno que, por si só, não teria o condão de macular o lançamento.

O sujeito passivo, ora recorrente, foi cientificado do referido MPF Complementar (MPF-C) em 30 de dezembro de 2005 e, nessa mesma data, teve ciência também do auto de infração relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e, dois dias antes, foi cientificado do auto de infração da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

À época dessa ciência, para tratar do MPF, vigia a Portaria RFB nº 4.066, de 02 de maio de 2007, alterada pela Portaria RFB nº 10.382, de 29 de maio de 2007, de cujo texto destacam-se os seguintes dispositivos, **ipsis litteris**:

*Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela RBF serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).*

(...)

*Art. 4º O MPF será emitido na forma dos modelos constantes dos Anexos de I a V, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal.*

Ora, o precípua fim do MPF é assegurar a transparência da ação fiscal, garantindo ao sujeito passivo o pleno conhecimento do objeto e da abrangência dessa ação. Assim, uma vez inobservadas as limitações de caráter temporal de validade do próprio MPF, as relativas aos tributos e ao período nele especificados e a circunstância de ter sido, no período de sua vigência, franqueada ao contribuinte a ciência desse mandado, é possível que esteja-se diante de ato nulo do agente fiscal.

Ocorre que, no caso em exame, o que se tem comprovado nos autos é que a recorrente, no caso mais crítico, teve ciência do MPF-C e do lançamento na mesma data e essa circunstância não macula a peça fiscal com vício de nulidade, pois o que a disciplina do MPF requer é que a contribuinte seja dele cientificada nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal.

Assim sendo, uma vez que a contribuinte foi regularmente cientificada do MPF relativo à fiscalização do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em virtude das disposições contidas no art. 7º da Portaria RFB nº 10.382, de 2007, o agente fiscal estava autorizado, em relação aos demais tributos, a proceder a verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal, o que, de certa forma, já possibilitava a antecipação dos trabalhos relativos à apuração da contribuição para o PIS e da Cofins lançadas.

Em face disso, entendo que a ciência do MPF-C, que amparou o procedimento fiscal relativo às contribuições em questão, foi anterior ou concomitante à ciência dos respectivos autos de infração, não vislumbro cerceamento do direito de defesa ou outro vício capaz de ensejar a nulidade dos autos de infração.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade arguida pela recorrente.

É como voto.

Sílvia de Brito Oliveira

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Silvia de Brito Oliveira

Faço a presente declaração de voto para expor as razões pelas quais reformei meu entendimento sobre a isenção da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) das receitas decorrentes das vendas efetuadas a pessoas jurídicas estabelecidas na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Tal isenção decorreria de atos legais que permitem a exclusão da base de incidência dessas contribuições das receitas decorrentes de exportação, visto que o art. 4º do Decreto nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, afirma ser equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na ZFM, ou reexportação para o estrangeiro. Esse dispositivo legal prescreve, **ipsis litteris**:

*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.*

*(Grifou-se)*

Sobre essa matéria, vinha proferindo voto em que concluía pela inexistência da alegada isenção, tendo em vista que a equivalência à exportação estaria limitada aos efeitos fiscais constantes da legislação em vigor na data da publicação do Decreto nº 288, de 1967.

No acompanhamento dos julgamentos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) relativos à matéria em foco, notei que, em nenhum dos julgados sequer houve menção a esse princípio norteador do meu voto, sendo pois, de bom alvitre rever tal princípio.

Nessa revisão, concluí que, uma vez que o decreto em questão refere-se apenas à “legislação em vigor”, isto é, não traz literalmente nenhuma expressão para designar o interregno desse vigor, essa equivalência a uma exportação para o estrangeiro não poderia estar adstrita aos efeitos fiscais constantes da legislação em vigor até a data da publicação do Decreto nº 288, de 1967.

A conclusão por essa impossibilidade deriva de análise da evolução legislativa em que se constata que, na edição da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, o legislador, ao permitir a exclusão da receita de exportação da receita operacional bruta, para cálculo da contribuição para o PIS, tinha em mente que a receita de vendas para a ZFM equivaleria a uma exportação para o exterior. Isso porque, posteriormente, com a Medida Provisória (MP) nº 622, de 22 de setembro de 1988, ter-se dado nova redação ao art. 5º da precitada lei para fazer constar que a mencionada exclusão da receita operacional bruta não alcançaria a receita de vendas a empresas estabelecidas na ZFM.

É certo portanto que a venda para empresa estabelecida na ZFM equivaleria a uma exportação para o exterior inclusive para os fins fiscais previstos em lei editada posteriormente à entrada em vigor do Decreto nº 288, de 1967.

Assim, ficou superada a restrição temporal que emprestei à expressão “legislação em vigor” constante do art. 4º do supramencionado decreto e devem ser reconhecidos, nas vendas para pessoa jurídica estabelecida na ZFM, todos os efeitos fiscais inerentes às exportações para o exterior.

Processo nº 19647.007553/2007-09  
Acórdão n.º **3402-00.181**

**S3-C4T2**  
Fl. 1.348

---

São esses os esclarecimentos que justificam minha mudança de entendimento sobre a matéria.

Sílvia de Brito Oliveira



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA em 24/07/2012 14:05:22.

Documento autenticado digitalmente por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA em 24/07/2012.

Documento assinado digitalmente por: NAYRA BASTOS MANATTA em 26/07/2012, JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR em 26/07/2012 e SILVIA DE BRITO OLIVEIRA em 24/07/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 19/02/2020.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP19.0220.11300.TCON**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**68C3B6A9718DBFDC72FD8914F4C681F60C83B17A**