



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

**Processo n°** 10283.720718/2012-92  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-002.587 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de novembro de 2013  
**Matéria** AI-PIS E COFINS  
**Recorrentes** PLASTIPAK PACKAGING DA AMAZÔNIA LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

LANÇAMENTO. PERÍODO DE APURAÇÃO NÃO INDICADO NA AUTUAÇÃO.

Deve ser afastado o lançamento de montante correspondente a período de apuração não indicado na autuação.

CONSTITUCIONALIDADE. ANÁLISE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF N. 2.

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

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

Ementa:

PIS. CREDITAMENTO. IMPORTAÇÃO. ZFM. HIPÓTESES.

O direito ao crédito em relação à Contribuição para o PIS/PASEP-importação e à COFINS-importação aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços.

PIS. CREDITAMENTO. AQUISIÇÕES. ZFM. VEDAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

É vedado o direito ao crédito em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS nas aquisições de insumos por empresas situadas na Zona Franca de Manaus, por ser tal aquisição tributada à alíquota zero, ainda que o fornecedor seja de outros pontos do território nacional.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

COFINS. CREDITAMENTO. IMPORTAÇÃO. ZFM. HIPÓTESES.

O direito ao crédito em relação à Contribuição para o PIS/PASEP-importação e à COFINS-importação aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços.

COFINS. CREDITAMENTO. AQUISIÇÕES. ZFM. VEDAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

É vedado o direito ao crédito em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS nas aquisições de insumos por empresas situadas na Zona Franca de Manaus, por ser tal aquisição tributada à alíquota zero, ainda que o fornecedor seja de outros pontos do território nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando da autuação os valores apurados em junho de 2007 (período não indicado na autuação), e lançados como se fossem referentes a julho de 2007 (R\$ 821.003,07 a título de Contribuição para o PIS/PASEP e R\$ 3.791.262,74 a título de COFINS). Vencido o Conselheiro Ivan Allegretti que votou no sentido de reconhecer também o direito ao crédito no regime da suspensão, por não haver previsão legal expressa vedando o crédito nesta hipótese.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Marcos Tranchesi Ortiz (vice-presidente), Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan e Ivan Allegretti.

## Relatório

Versa o presente processo sobre Autos de Infração lavrados em 10/05/2012 (fls. 2 a 39), com ciência na mesma data (fls. 4 e 15) para exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de janeiro de 2007 a novembro de 2008, totalizando R\$ 21.632.077,37 a título de Contribuição para o PIS/PASEP, e R\$ 98.241.732,92 em relação à COFINS, já acrescidos os montantes referentes a multa de ofício (75%) e juros de mora.

Narra a fiscalização que a recorrente: (a) descontou indevidamente créditos das contribuições em novembro de 2008, em decorrência de aproveitamento de ofício em outubro de 2008; e (b) apropriou-se indevidamente de créditos decorrentes de: (b1) importações de insumos adquiridos com suspensão das contribuições (cf. art. 14-A da Lei nº 10.865/2004, acrescentado pela Lei nº 10.925/2004), suspensão posteriormente convertida em “alíquota zero” (cf. art. 8º da Lei nº 11.051/2004); (b2) aquisições de insumos produzidos na Zona Franca de Manaus com “alíquota zero” das contribuições (cf. art. 5º-A da Lei nº

10.637/2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004); e (b3) aquisições de mercadorias (com alíquota zero das contribuições, cf. art. 2º da Lei nº 10.996/2004) destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus.

Em sua impugnação, datada de 06/06/2012 (fls. 821 a 859), a empresa alega, em síntese, que: (a) a autoridade fiscal não descreveu de forma clara e precisa os fatos que levaram a seu entendimento e a infração imputada; (b) os critérios adotados pela fiscalização (amostragem e utilização de legislação não aplicável ao caso) não são razoáveis e coerentes com os fatos verificados; (c) houve cobrança em duplicidade de valores pela fiscalização; (d) parte dos valores está extinta pela decadência (fatos geradores até 10 de maio de 2007); (e) não há comprovação nos autos da utilização de ofício dos créditos em outubro de 2008, cobrados em duplicidade pela fiscalização; (f) não há vedação legal ao creditamento em relação às importações efetuadas com suspensão; (g) todas as aquisições internas de insumo na ZFM dão direito a crédito, em decorrência da não-cumulatividade, desde que as saídas sejam tributadas, como no caso em análise; (h) também as aquisições de insumos de outras partes do território nacional gera crédito, desde que as saídas sejam tributadas, não existindo disposição legal em sentido diverso; (i) não é procedente o entendimento de que tenha que haver pagamento para que se gere o direito a crédito, pois a não-cumulatividade passou a ser assegurada constitucionalmente em 2003 (pela Emenda nº 42), não podendo sofrer restrições de ordem legal; (j) no caso da ZFM, as empresas devem ter tratamento diferenciado e privilegiado, que só seria assegurado mantendo-se o direito de creditamento; e (l) nas aquisições realizadas em 2004/2005, o direito a crédito era expressamente assegurado pela legislação.

Na decisão de primeira instância, proferida em 09/10/2012 (fls. 921 a 941), acorda-se unanimemente que: (a) a autoridade administrativa não tem competência para análise de constitucionalidade de norma tributária; (b) a decadência rege-se (conforme Súmula Vinculante STF nº 08) pela regra do art. 150, § 4º do CTN, tendo havido pagamento; (c) não houve duplicidade de lançamento (conforme se percebe pelas planilhas constantes na autuação); e (d) não se pode apurar crédito se na aquisição (da ZFM ou de fora dela) ou importação (com alíquota zero ou suspensão que nela se converte) não houve pagamento das contribuições. Assim, como no caso em análise houve pagamento para os meses de janeiro e fevereiro de 2007, a DRJ acorda ter operado a decadência em relação a tais períodos, e em função do crédito exonerado recorre de ofício a este CARF.

Cientificada do julgamento de piso em 13/11/2012 (AR à fl. 951), a empresa apresenta seu Recurso Voluntário em 12/12/2012 (fls. 953 a 1008), sustentando que: (a) a recorrente teve seu direito de defesa cerceado, tendo ocorrido indevida inversão no ônus da prova, e ofensa ao art. 142 do CTN, repisando o argumento de que a autoridade fiscal não descreveu de maneira clara e precisa os fatos que levaram a seu entendimento e a infração imputada, tendo atuado por amostragem; (b) os critérios adotados pela fiscalização não são razoáveis e coerentes, e o auto de infração contempla períodos geradores de créditos de 2004 e 2005 (até março), que só foram utilizados em 2007, mas sequer se preocupou em verificar a legislação vigente à época da formação dos créditos, que expressamente reconhecia o direito ao creditamento (Lei nº 10.865/2004, art. 16), e tentou-se impor este ônus à recorrente no julgamento de primeira instância; (c) a autuação é ilícida, pois os valores indicados para o mês de julho de 2007 a título de COFINS (R\$ 8.068.088,44) e de Contribuição para o PIS/Pasep (R\$ 1.753.214,51) não são indicados em nenhum documento fiscal da recorrente; (d) em análise histórica da legislação, é possível perceber que não há vedação legal ao creditamento, seja nas importações, ou nas aquisições (de empresas da ZFM ou de outros locais), nas hipóteses de saídas cujas receitas são tributadas (independente do tratamento

tributário na aquisição), em razão do princípio da não-cumulatividade; (e) a recorrente não suscita a inconstitucionalidade das disposições legais (arts. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e art. 15, § 1º da Lei nº 10.865/2004), mas sua análise sistemática à luz do princípio da não-cumulatividade, para que não haja negativa de prestação jurisdicional, citando exemplos de situações em que há previsão legal para o creditamento em hipóteses específicas (como o art. 16, § 1º da Lei nº 10.865/2004); e (f) os contribuintes localizados na Zona Franca de Manaus devem gozar de tratamento diferenciado e privilegiado, regime específico que prevalece sobre o mais genérico, garantindo a própria preservação da ZFM, nos moldes dos arts. 40 e 92 do ADCT (CF/1988).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Os recursos de ofício e voluntário apresentados preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles se toma conhecimento.

### 1. Do recurso de ofício

O recurso de ofício se dá em decorrência da constatação de decadência, pelo legislador a quo, em relação aos períodos de janeiro e fevereiro de 2007. Como a decisão foi adotada em estrita observância à Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, de observância obrigatória por este colegiado administrativo, tendo em vista o art. 103-A da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 45/2004, não merece reforma.

Voto, assim, no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

### 2. Do recurso voluntário

#### 2.1. Da (in)existência de nulidades na autuação

Alega a recorrente que teve seu direito de defesa cerceado, tendo ocorrido indevida inversão no ônus da prova, e ofensa ao art. 142 do CTN, repisando o argumento de que a autoridade fiscal não descreveu de maneira clara e precisa os fatos que levaram a seu entendimento e a infração imputada, tendo atuado por amostragem.

Contudo, não é o que se percebe na autuação. Embora se compreenda a discordância do autuado em relação a praticamente todo o conteúdo da autuação, o que é absolutamente normal no contencioso (que é exatamente por isso denominado “contencioso”), não se vê razão para a alegação de que houve cerceamento de defesa, pois estão presentes na autuação todos os requisitos legalmente estabelecidos. As infrações são claramente descritas na autuação, amparada por planilhas detalhando a exigência fiscal, estando ainda expressos os enquadramentos legais das penalidades imputadas. E a atuação por amostragem, comum às auditorias, não ocasionou prejuízo à recorrente, pois não se operou no presente caso presunção em relação a documentos não analisados.

Ademais, a autuação não representa violação, mas estrito cumprimento do art. 142 do CTN, pois a autoridade competente constituiu o crédito tributário, na forma nele estabelecida, com observância ainda do disposto no Decreto nº 70.235/1972.

Não se vê, assim, mácula formal que eive de nulidade a autuação.

## 2.2. Da (i)liquidez da autuação

Sustenta a recorrente ser a autuação ilíquida, pois os valores indicados para o mês de julho de 2007 a título de COFINS (R\$ 8.068.088,44) e de Contribuição para o PIS/Pasep (R\$ 1.753.214,51) não constam em nenhum documento fiscal da recorrente.

Há que se esclarecer aqui, inicialmente, que a iliquidez não se confunde com a inserção de valores incorretos na autuação: auto de infração ilíquido é figura absolutamente distinta de auto de infração com valores eventualmente calculados de forma errônea. E a alegação de fato da recorrente parece ser no sentido de que os valores constantes da autuação são absolutamente divergentes dos declarados em DACON, o que pouca relação tem com iliquidez.

A alegação de iliquidez efetuada em sede de impugnação (ainda sem o exemplo concreto apresentado no recurso voluntário) foi rechaçada pela DRJ diante da ausência de materialidade, e da impropriedade em relação ao exemplo então empregado (de duplicidade em relação ao mês de novembro de 2008), o que aqui se endossa.

Agora, com o exemplo apresentado no recurso voluntário, percebe-se que, diferentemente dos demais meses constantes nas planilhas de fls. 40/41 (referente à Contribuição para o PIS/PASEP de 2007) e de fls. 44/45 (correspondente à COFINS de 2007), partes integrantes da autuação, os dados de junho e julho encontram-se totalizados para efeito de lançamento na coluna referente ao mês de julho:

|  | Junho/2007        | Julho/2007        |
|--|-------------------|-------------------|
| 23. Bens utilizados como insumos (ficha 6B/linha2-DACON)-PIS             | R\$ 49.757.761,82 | R\$ 56.497.663,04 |
| 44. Créditos descontados no mês referentes a importações (ficha 13A)-PIS | R\$ 821.003,07    | R\$ 988.819,19    |
| 55. Valor lançado de ofício-PIS  | -                 | R\$ 1.753.214,51  |
| 23. Bens utilizados como insumos (ficha 6B/linha2-DACON)-COFINS          | R\$ 49.885.036,05 | R\$ 56.274.022,33 |
| 44. Créditos descontados no mês referentes a importações (ficha 13A)-PIS | R\$ 3.791.262,74  | R\$ 4.276.825,70  |
| 55. Valor lançado de ofício-COFINS                                       | -                 | R\$ 8.068.088,44  |

Checando-se as DACON dos períodos correspondentes (fls. 650/651, 654/655, 659/660 e 663/664), percebe-se que os valores das linhas 23 e 44 da tabela aqui reproduzida estão totalmente de acordo com o informado pela recorrente em suas declarações. A discrepância deve-se exclusivamente ao fato de o valor ter sido lançado todo em julho de 2007, somando-se o apurado (e informado em DACON) tanto em junho quanto em julho de 2007 (sem motivação explícita na autuação).

Entende-se, aqui, que houve em relação ao apurado em junho de 2007 ou uma incorreção (de período lançado) ou uma omissão de justificativa (do porquê da reunião dos lançamentos no segundo período). Em qualquer dos casos, impõe-se afastar da autuação os valores apurados em junho de 2007 (período não indicado na autuação), e lançados como se fossem referentes a julho de 2007 (R\$ 821.003,07 a título de Contribuição para o PIS/PASEP e R\$ 3.791.262,74 a título de COFINS).

### 2.3. Da (in)existência de vedação legal ao creditamento das contribuições

Após efetuar análise histórica da legislação, a recorrente conclui que não há vedação legal ao creditamento, seja nas importações, ou nas aquisições (de empresas da ZFM ou de outros locais), nas hipóteses de saídas cujas receitas são tributadas (independente do tratamento tributário na aquisição), em razão do princípio da não-cumulatividade. E sustenta que isso não implica suscitar a inconstitucionalidade das disposições legais (arts. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e art. 15, § 1º da Lei nº 10.865/2004), mas sua análise sistemática à luz do princípio da não-cumulatividade, para que não haja negativa de prestação jurisdicional, citando exemplos de situações em que há previsão legal para o creditamento em hipóteses específicas (como o art. 16, § 1º da Lei nº 10.865/2004).

Como narra a recorrente, a não-cumulatividade das contribuições passou a figurar na Constituição (art. 195) com a Emenda Constitucional nº 42/2003:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, **nos termos da lei**, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, **da empresa** e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (redação dada pela EC n. 20/1998)*

(...)

*b) **a receita ou o faturamento**;*

(...)

*IV - **do importador** de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (redação dada pela EC n. 42/2003)*

(...)

*§ 12. **A lei definirá os setores** de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, “b”; e IV do **caput**, serão **não-cumulativas**. (redação dada pela EC n. 42/2003)*

(...)” (grifos nossos)

É preciso destacar já de início que a Constituição não assegura não-cumulatividade irrestrita ou ilimitada. E sequer diz que a lei fixará os casos de cumulatividade, sendo a contrário senso os demais casos de não-cumulatividade. O texto constitucional permite à lei definir exatamente os setores para os quais operará a não-cumulatividade. E também não dispõe que para tais setores a não-cumulatividade será irrestrita ou ilimitada.

É nesse contexto que surgem os dispositivos legais que a recorrente afirma serem constitucionais: art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e art. 15, § 1º da Lei nº 10.865/2004, abaixo reproduzidos:

**“Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003:**

(...)

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(...)

**§ 2º Não dará direito a crédito o valor:**

(...)

**II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)” (grifos nossos)

**“Lei n. 10.865/2004:**

(...)

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:*

(...)

*§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se **em relação às contribuições efetivamente pagas** na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.” (grifos nossos)*

Da leitura dos dispositivos transcritos, extrai-se nitidamente que é vedado o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento das contribuições. Para que haja creditamento, deve ter havido efetivo pagamento. Tentar ler algo gritantemente diferente disso no texto, mesmo a pretexto de uma interpretação sistemática ou finalística, é negar-lhe vigência.

Não há como disfarçar retoricamente a discordância da recorrente em relação ao que dispõe o texto legal, que expressamente veda o creditamento na hipótese em apreço. Quando se realiza uma interpretação sistemática dentro das possibilidades do texto legal (em face de sua ambiguidade ou vagueza), é perfeitamente compreensível sustentar a constitucionalidade de todo o conjunto normativo.

Mas aqui o texto constitucional estabelece a não-cumulatividade, a ser tratada na lei ordinária. E entender que a lei ordinária não pode restringir os casos de não-cumulatividade é umbilicalmente ligado a reconhecer a inconstitucionalidade da lei que o faça (ou, retoricamente, dizer que ela é constitucional, mas deve ser lida - diga-se, de forma diversa ou oposta à expressa em seu texto - à luz do texto constitucional).

Com o conceito alargado de constitucionalidade defendido na peça recursal, seria difícil encontrar norma inconstitucional, pois toda norma (até as flagrantemente inconstitucionais) poderiam “ser lidas à luz da Constituição Federal”, sendo o sentido do texto adaptado aos comandos/princípios da Lei Maior. E ainda, com tal conceito alargado, restaria inútil todo o esforço deste colegiado em sumular a impossibilidade de apreciação de constitucionalidade no âmbito do tribunal administrativo:

*“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Não se está, com o exposto, afirmando que seja impossível a leitura de um comando legal (ambíguo ou vago) à luz do texto constitucional (em que pese haver declarações de inconstitucionalidade também para esses casos, com ou sem redução de texto). O que se está aqui a sustentar é tão-somente a impossibilidade de o julgador administrativo afastar comando legal vigente, sob o pretexto de que não se coaduna com a (ou deve ser lido, com sentido alterado, à luz da) Constituição Federal.

E isso está longe de constituir negação de tutela à reclamação da autuada. Há que se fazer uma diferenciação entre negação de tutela e incompetência para a tutela. Um tribunal que não é competente para apreciação de determinada matéria jamais poderia apreciá-la simplesmente sob o pretexto de não negar tutela, pois a tutela prestada certamente seria inócua, em face da incompetência.

No caso em análise, a autuação refutou o creditamento nas importações de insumos adquiridos com suspensão das contribuições (posteriormente convertida em “alíquota zero”), nas aquisições de insumos produzidos na Zona Franca de Manaus com “alíquota zero” das contribuições, e nas aquisições de mercadorias com “alíquota zero” das contribuições, destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus. E em nenhum desses casos a legislação permite o creditamento (em verdade, para todos, a legislação expressamente veda o creditamento).

### 2.3.1. Do creditamento nas importações

As mercadorias importadas para a ZFM são disciplinadas pelos arts. 14 e 14-A da Lei nº 10.865/2004, este acrescentado pela Lei nº 10.925/2004:

*“Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às importações, efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de bens a serem empregados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, de*



que trata o art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos necessários para a suspensão de que trata o § 1º deste artigo.”

“Art. 14-A. Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA”.  
(grifos nossos)

O art. 14-A, que não difere substancialmente do art. 14, entrou em vigor em 27/06/2004, data de publicação da Lei nº 10.925/2004, conforme disposição expressa no art. 18 de tal lei, e produz efeitos a partir da mesma data (27/06/2004), conforme art. 17, II “d”. Assim, se há qualquer confusão entre a entrada em vigor e a produção de efeitos da lei, não deriva do autuante, mas do texto da própria lei, que, como já dito, não pode simplesmente ser afastada mediante leitura (diversa da que cristalinamente estabelece) à luz da Constituição Federal, sem que isso implique o reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo legal.

Na autuação (fls. 32 e 33), expressamente se afirma que com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004 aos arts. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a partir de 01/08/2004 (para a Contribuição para o PIS/PASEP-importação) e a partir de 30/07/2004 (para a COFINS-importação), não mais se poderiam descontar créditos referentes a aquisições de insumos importados sem o pagamento da contribuição.

Como aqui já tratado, a interpretação do fisco está em perfeita consonância com os ditames dos dispositivos legais que estão constitucionalmente autorizados a tratar da matéria. E há que se acordar ainda com a providência informada pelo fisco de que reconheceu o creditamento a uma filial da empresa, que ao invés de importar com suspensão, efetivamente pagou as contribuições (fl. 32). Isso porque “suspensão” do crédito tributário (CTN, art. 151) e “pagamento” (modalidade de extinção do crédito tributário - CTN, art. 156, I) são institutos tributários notoriamente distintos. Ao final do período de suspensão, pode ser devido ou não (dependendo das circunstâncias) o pagamento.

Incabível, assim, o creditamento se não houve efetivo pagamento da contribuição na aquisição do insumo importado.

A autuação segue (fl. 33), ainda no que se refere a insumos importados, contemplando outra hipótese prevista na legislação: a conversão da suspensão em “alíquota zero”. Tal hipótese surge no art. 8º da Lei nº 11.051/2004:

“Art. 8º A suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a importação de bens, na forma dos arts. 14 e 14-A da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, será convertida em alíquota zero quando esses bens forem utilizados:

I - na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa;

II – como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa.” (grifos nossos)

Também a Lei nº 11.051/2004 expressamente se manifesta sobre a vigência (30/12/2004 - art. 34, *caput*) e sobre a produção de efeitos (30/12/2004 - art. 34, III) do artigo reproduzido.

Assim, afirma-se na autuação que não é admissível o creditamento nem no caso de suspensão, nem no caso de conversão da suspensão em “alíquota zero”, pois nem uma nem outra correspondem a efetivo pagamento.

Diante da impugnação da recorrente, que sustentou que era possível o creditamento até o advento da Lei nº 11.051/2004, pois a suspensão convertia-se em “isenção”, a DRJ incorre, a nosso ver, em equívoco duplo, ao afirmar que caberia à impugnante demonstrar “por intermédio de prova hábil, que as aquisições realizadas até 30/12/2004 tiveram suas suspensões de exigibilidade efetivamente convertidas em isenção”.

Nesse tópico, e falando-se do primeiro equívoco, assiste razão à recorrente quando alega que a DRJ tenta lhe impor ônus probatório em tema que a própria autuação admitia como incontroverso. De fato, na autuação, em mais de uma passagem, como demonstrado no recurso voluntário, a questão é assumida como incontroversa.

Contudo, equívoco mais grave é acordar com a tese da recorrente (a menos que meramente *ad argumentandum tantum*) de que antes de converter-se em “alíquota zero” a suspensão era convertida em isenção.

A natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais (e aplicados em áreas especiais, como a ZFM) é bastante controversa. Há basicamente três teses: a de que tais regimes constituem (a) casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, (b) casos de não incidência condicional, ou (c) casos de isenção condicional, desmembrando-se esta de acordo com a pluralidade de formas pelas quais é definida a “isenção” (*à teoria clássica, adotada por Rubens Gomes de Souza e Amílcar de Araújo Falcão, e na elaboração do Código Tributário Nacional, de que a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo, opõem-se, basicamente, com algumas variantes, as teorias que a qualificam como não incidência legalmente qualificada, a partir dos pensamentos de Alfredo Augusto Becker e José Souto Maior Borges, e como paralisação da atuação da regra-matriz de incidência tributária, conforme Paulo de Barros Carvalho*).

Poucas são as obras brasileiras que buscaram investigar a natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais (e aplicados em áreas especiais, recordando que até 2002 a ZFM era considerado um regime aduaneiro especial/em verdade atípico, depois passando a ser classificada como regime aduaneiro aplicado em área especial pelo Regulamento Aduaneiro). E os resultados de tais investigações estão longe de apontar para uma posição consensual, ou mesmo semelhante.

O primeiro estudo acadêmico sobre a natureza dos regimes aduaneiros especiais foi feito por OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO (**Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 148-149) que, calcando-se nos textos de direito positivo e no posicionamento de juristas estrangeiros, encampa a tese da suspensão, concluindo que:

*“Não é de se empregar a teoria da isenção aos regimes aduaneiros especiais, como previstos na legislação brasileira, exatamente porque lhe é característico ter sido instaurada a obrigação tributária e o crédito consequente. [...] Os elementos temporais da hipótese de incidência do Imposto de Importação são ficções, estabelecidas para fornecer certos graus de precisão jurídica, que, sem a sua utilização, seriam difíceis de se alcançar.*

*Surgindo, no processo de desenvolvimento da relação jurídica referente aos regimes suspensivos, um novo elemento temporal da hipótese de incidência, por consequência da ficção, desaparece o anterior.*

*O atendimento da finalidade do regime - de realização da reexportação do produto - é causa de extinção do crédito tributário anteriormente constituído.” (grifos nossos)*

ROOSEVELT BALDOMIR SOSA (**A Aduana e o Comércio Exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 149) condenou a tese da suspensão, aliando-se à corrente que defende a não incidência, afirmando que:

*“Dar aos regimes de ingressos temporários caráter tributariamente suspensivo é, com efeito, trazê-los ao campo da tributação, quando em verdade pareceria que muitos desses ingressos colocam-se aquém do fenômeno da imposição tributária. E isto pela singular razão que certas mercadorias ingressadas sob égide desses regimes não se destinam a consumo. O fenômeno de imposição fiscal, destarte, condiciona-se à apresentação de uma declaração para consumo, nos termos da legislação vigente (art. 87 do RA), o que caracteriza e elemento temporal do fato gerador. (grifos nossos)*

Em estudo especificamente voltado aos regimes aduaneiros especiais, LIZIANE ANGELOTTI MEIRA (**Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: IOB, 2002, p. 356-357) adota a tese da isenção condicional, entendendo que:

*“os regimes aduaneiros especiais não constituem modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas se enquadram como isenções tributárias condicionais cujos objetos ficam sujeitos a controle aduaneiro. [...] no caso de bens em regime especial na modalidade isenção sob condição resolutiva, se o sujeito passivo promover novo despacho - para consumo - resolve-se a isenção e passam a ser devidos os impostos sobre a importação; contudo, ocorre alteração do critério temporal da regra de incidência desses impostos para a*

*data do registro da declaração pertinente ao segundo despacho aduaneiro.” (grifos nossos)*

Veja-se que se está longe de concluir, em qualquer das vertentes de pensamento apresentadas, que o término regular de um regime aduaneiro especial (ou aplicado em área especial) resultaria em considerar que a importação foi efetuada com isenção, ou que se converte em “uma importação isenta”. Mesmo quem defende a tese da isenção condicional não considera aquele primeiro momento como a importação definitiva.

E isso remete a outra alegação da recorrente, de que os critérios adotados pela fiscalização seriam irrazoáveis e incoerentes, tendo em vista que o auto de infração contempla períodos geradores de créditos de 2004 e 2005 (até março), que só foram utilizados em 2007, mas sequer se preocupou a autoridade fiscal em verificar a legislação vigente à época da formação dos créditos, que expressamente reconhecia o direito ao creditamento (Lei nº 10.865/2004, art. 16).

Além da legislação que a recorrente defende assegurar o direito ao creditamento, já analisada neste tópico, cabe aqui destacar que o art. 16 da Lei nº 10.865/2004, em qualquer de suas redações (original ou alterada pela Lei nº 11.945/2009), trata de importação com isenção, o que definitivamente não ocorre no presente processo, no qual as importações ou foram efetuadas com suspensão, ou com efetivo pagamento (caso da filial que sequer foi objeto de lançamento).

De qualquer forma, e descartada a aduzida irrazoabilidade/incoerência, é certo que nas importações objeto da autuação não houve “efetivo pagamento”, nos termos do art. 15, § 1º da Lei nº 10.865/2004, não cabendo falar-se em creditamento nas aquisições dos insumos importados.

### 2.3.2. Do creditamento nas aquisições da ZFM

Defende o fisco que não há direito a creditamento nas aquisições de insumos produzidos na Zona Franca de Manaus com “alíquota zero” das contribuições (cf. art. 5º-A da Lei nº 10.637/2002, com a redação dada pelo art. 37 da Lei nº 10.865/2004):

*“Art. 5º-A Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.” (grifos nossos)*

Em vigor e produzindo efeitos desde 30/04/2004, tal dispositivo, combinado com a redação dada pela mesma Lei nº 10.865/2004 aos arts. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (“**não dará direito ao crédito o valor ... da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**”), implica afirmar que por serem tributadas à alíquota zero, não havendo pagamento, tais aquisições não geram direito a creditamento das contribuições.

Novamente, seria absolutamente retórico refutar as disposições expressas das leis sem sustentar sua inconstitucionalidade, crendo que é possível, na alíquota zero (onde há ausência de pagamento) ler uma possibilidade de creditamento no texto que afirma que sem **pagamento não há direito ao crédito**.

### 2.3.3. Do creditamento nas aquisições de fora da ZFM

De forma semelhante ao tópico anterior, sustenta o fisco que não há direito a creditamento nas aquisições de mercadorias de empresas situadas fora da ZFM, por haver redução de alíquota a zero pelo art. 2º da Lei nº 10.996/2004:

*“Art. 2º Ficam **reduzidas a 0 (zero) as alíquotas** da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de **vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.**”*

(...)

*§ 2º **Aplicam-se às operações de que trata o caput deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.***

(...)” (grifos nossos)

Resultado da conversão da Medida Provisória nº 202/2004, em vigor desde 26/07/2004, o dispositivo gera a mesma consequência que o analisado no tópico anterior, quando combinado com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004 aos arts. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003: a impossibilidade de creditamento.

As receitas de vendas para a ZFM passam a ser tributadas com alíquota zero justamente para impossibilitar o creditamento da contribuição pela empresa compradora, na ZFM, tendo em vista que não houve pagamento na etapa anterior (MP nº 202/2004, art. 2º, parágrafo único, transformado em art. 2º, § 2º pela Lei nº 10.996/2004). O foco da MP fica claro em sua Exposição de Motivos:

*“(…) 7. A presente Medida Provisória contempla, também, a inserção de dispositivo reduzindo a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM), quando efetuadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.*

*8. O parágrafo único do referido dispositivo manda aplicar às operações de que trata o caput as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*9. **Com isso, Senhor Presidente, as mercadorias serão remetidas para a ZFM com a incidência de alíquota zero. Porém, por não haver efetivo pagamento na fase anterior, não gerarão crédito na apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas pelas empresas situadas na ZFM.***

*10. **Obtém-se, com essa medida, tratamento isonômico e neutralidade tributária,** compatível com o sistema não-*

*cumulativo de cobrança da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, que tem por pressuposto o creditamento do valor das contribuições efetivamente pago na etapa anterior.*”(grifo nosso)

Tal Exposição de Motivos sintetiza praticamente todo o exposto até aqui, e que pode ser visualizado de duas formas: como uma sucessão de dispositivos legais que buscam unissonamente um objetivo, dentro da permissão constitucionalmente outorgada, ou como uma sucessão de dispositivos legais que exorbitam da permissão constitucionalmente concedida, estabelecendo restrições inadmissíveis. Ocorre que nessa segunda hipótese (que, destaque-se, parece ser defendida eufemisticamente pela recorrente, careceria de competência este tribunal administrativo para apreciação da matéria).

Filiando-nos à primeira linha de entendimento adotada no parágrafo anterior, entendemos ser incabível o creditamento nas três hipóteses ventiladas neste tópico (importações e aquisições internas e externas).

#### **2.4. Dos benefícios da Zona Franca de Manaus**

Aduz derradeiramente a recorrente que os contribuintes localizados na Zona Franca de Manaus devem gozar de tratamento diferenciado e privilegiado, regime específico que prevalece sobre o mais genérico, garantindo a própria preservação da ZFM, nos moldes dos arts. 40 e 92 do ADCT (CF/1988).

É de se transcrever, assim, preliminarmente, tais dispositivos constitucionais:

“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.”

“Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (grifo nosso)

Objetivando representar uma área de livre comércio com o exterior, e constituindo-se em uma área aduaneira especial<sup>1</sup>, a Zona Franca de Manaus foi contemplada com benefícios fiscais na importação, na exportação e na internação (termo que corresponde à entrada de produtos procedentes da Zona Franca de Manaus no restante do território nacional).

Há que se reconhecer que, dada a estatura de lei do principal comando disciplinador da ZFM (Decreto-Lei nº 288/1967), lei posterior poderia dispor de forma diversa. Assim, é de se rechaçar a alegação da recorrente de que a matéria é afeta a lei complementar. Veja-se o entendimento externado pelo STJ sobre o tema:

<sup>1</sup> Conforme Decisão CMC n.º 8/1994 (Art. 26) 200-2 de 24/08/2001

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. (...) PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

(...)

4. Nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição de 1988, a Zona Franca de Manaus ficou mantida "com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, por vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição". Ora, entre as "características" que tipificam a Zona Franca destaca-se esta de que trata o art. 4º do Decreto-lei 288/67, segundo o qual "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". Portanto, durante o período previsto no art. 40 do ADCT e enquanto não alterado ou revogado o art. 4º do DL 288/67, há de se considerar que, conceitualmente, as exportações para a Zona Franca de Manaus são, para efeitos fiscais, exportações para o exterior. (...)."<sup>2</sup> (grifo nosso)

Assim, não se visualiza nos arts. 40 e 92 do ADCT-CF/1988 um impedimento à vedação dos creditamentos aqui tratados. Contudo, caso tais dispositivos efetivamente impedissem que leis ordinárias disciplinassem restritivamente a matéria, o que se admite para argumentar, estaria este tribunal administrativo novamente diante de matéria de apreciação vedada (análise de constitucionalidade de lei vigente), em face da Súmula nº 2.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, e dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando da autuação os valores apurados em junho de 2007 (período não indicado na autuação), e lançados como se fossem referentes a julho de 2007 (R\$ 821.003,07 a título de Contribuição para o PIS/PASEP e R\$ 3.791.262,74 a título de COFINS).

Rosaldo Trevisan

<sup>2</sup> REsp 1084380/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 26/03/2009.

CÓPIA