



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

**Processo n°** 13819.903335/2008-74  
**Recurso n°** 1 Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-004.056 – 3ª Turma  
**Sessão de** 07 de junho de 2016  
**Matéria** PIS/COFINS. Incidência sobre receitas de vendas a empresas sediadas na ZFM.  
**Recorrente** THREE BOND DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2003

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

Até julho de 2004 não existe norma que desonere as receitas provenientes de vendas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus das contribuições PIS e COFINS, a isso não bastando o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Ceconello, Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, meio pelo qual busca a reforma do Acórdão nº 3402-001.415, que negou provimento ao recurso voluntário. Decidiu o colegiado *a quo* pela incidência das contribuições sobre as receitas oriundas de vendas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus, no período tratado neste processo.

Cientificado do mencionado acórdão o sujeito passivo apresentou recurso especial suscitando divergência jurisprudencial quanto à isenção das contribuições sobre as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços para empresas com domicílio na Zona Franca de Manaus.

O recurso foi admitido por intermédio de despacho do Presidente da Câmara recorrida, e a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões.

É o relatório, em síntese.

## Voto

Carlos Alberto Freitas Barreto, Relator

Este processo foi julgado na sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-003.934, de 07/06/2016, proferido no julgamento do processo 10650.902444/2011-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 9303-003.934):

"A matéria, única, posta ao exame do colegiado não é nova. Com efeito, já tivemos oportunidade de nos pronunciar sobre ela em diversas ocasiões, tendo eu firmado convicção pela inaplicabilidade de qualquer medida desonerativa (seja isenção, imunidade ou alíquota zero) aos fatos geradores anteriores a julho de 2004.

No relatório da Dra. Vanessa consta que o contribuinte aduziu em seu recurso:

*"que: (a) o Decreto-Lei nº 288/67 equipara os efeitos das operações de venda para a Zona Franca de Manaus às exportações para o estrangeiro, sendo-lhes aplicáveis as vantagens fiscais estabelecidas pela legislação para as exportações, nos termos do seu art. 4º; (b) o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido da não incidência de PIS sobre as receitas decorrentes das vendas para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus; (c) o Supremo Tribunal*

*Federal, ao proferir liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.348-9, suspendeu a eficácia da expressão 'na Zona Franca de Manaus', contida no inciso I, do §2º do art. 14 da MP nº 2.037-24/00, expressão suprimida do diploma legal pelo Poder Executivo ao editar, na mesma data, a MP nº 2.037-25/2000; e, por fim, (d) não incide o PIS para os fatos geradores ocorridos em fevereiro de 2002, tendo em vista a revogação da expressão 'na Zona Franca de Manaus' do inciso I, §2º do art. 14 da MP nº 2.037-25/2000 e a equiparação dos efeitos fiscais das vendas para a Zona Franca de Manaus às exportações para o exterior".*

Considero-os todos abarcados no voto que segue, proferido em sessão de 2011, no qual enfrentei ainda outros argumentos. Reconheço haver decisões do STJ em sentido oposto, mas, como nenhuma delas cumpre os requisitos do art. 62 do atual regimento interno desta Casa, peço vênia para continuar teimando.

Disse-o eu naquela ocasião:

*Vale iniciá-lo reenunciando o criativo entendimento da recorrente:*

- a) não há necessidade de previsão legal expressa concessiva da isenção porque o decreto-lei 288 e o Ato Complementar 35/67 bastam;*
- b) deferida isenção para exportações em geral, a vendas à ZFM está imediata e automaticamente estendida;*
- c) tendo o Ato Complementar à Constituição de 67 a natureza de lei complementar, como pacificado em nossos Tribunais, nenhuma lei ordinária o poderia revogar;*
- d) a "revogação" pretendida somente vigorou entre \_\_\_ e \_\_\_, sendo de rigor reconhecer a isenção, ao menos, nos períodos anterior e posterior.*

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

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

*Mas já foi repetidamente assinalado que o artigo 4º daquele ato legal, embora traga de fato a expressão acima, após a ressalva “constantes da legislação em vigor”. Não vejo como essa restrição possa ser entendida de modo diverso do que tem sido interpretado pela Administração: apenas os incentivos às exportações que já vigiam em 1 de fevereiro de 1967 estavam “automaticamente” estendidos à ZFM por força desse comando. E ponho a palavra entre aspas porque nem mesmo o Poder Executivo – e vale assinalar que estamos falando de um período de exceção, em que o Poder executivo quase tudo podia – pareceu estar tão seguro desse automatismo, visto que fez editar, na mesma data, o Ato Complementar 35, cujo artigo 7º assegurou aquela extensão ao ICM.*

*Aliás, da interpretação dada pela recorrente a este último ato também divergimos. Deveras, pretende ela que ele teria alçado ao patamar de lei complementar a equiparação já prevista no decreto-lei. A meu ver, porém, tudo o que faz é definir com maior precisão o que se entende por produtos industrializados para efeito da não incidência de ICM nas exportações já prevista na Constituição de 67. Define-os no parágrafo 1º, recorrendo à tabela do então criado imposto sobre produtos industrializados (tabela anexa à Lei 4.502). No parágrafo segundo, estende, também para efeito de ICM, aquela imunidade às vendas a zonas francas.*

*Essa interpretação me parece forçosa quando se sabe que, segundo a boa técnica legislativa, os parágrafos de um dado artigo não acrescentam matéria ao disposto no caput, apenas esclarecem sobre o alcance daquela matéria. E ao esclarecer podem impor uma definição restritiva, como no parágrafo primeiro, ou extensiva, como no segundo. O que não pode um simples parágrafo é tratar de matéria que não esteja contida no caput e nos seus incisos. E não parece haver dúvida de que aí apenas se cuida da imunidade do ICM.*

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

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

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

*Foi essa diferença tributária que induziu a criação do parque industrial que ali se veio a instalar e, assim, é apenas a retirada de algum daqueles incentivos que pode ser taxada de “quebra de contrato”.*

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

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

*Prova desse raciocínio é que dois anos apenas após a criação da ZFM, inventaram os “legisladores executivos” de então novo incentivo à exportação, o malsinado “crédito prêmio” posteriormente tão combatido nos acordos de livre comércio a que o País aderiria. Sua legislação expressamente incluiu a Zona Franca. Fê-lo, no entanto, apenas para os casos em que, após serem “exportados” para lá, fossem dali efetivamente exportados para o exterior (“reexportados”, na linguagem do dec-lei). Em outras palavras, já em 1969 dava o executivo provas de que aquela extensão nem era automática, nem tinha que se dar sem qualquer restrição.*

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

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

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

*A conclusão que se impõe, assim, é que não havia, até o surgimento da Medida Provisória 1.858 qualquer benefício fiscal*



*que desonerasse de PIS e de COFINS as receitas obtidas com a venda de produtos para empresas sediadas na ZFM. É certo que esse entendimento não era uníssono, muita peleja tendo se travado entre o fisco e os contribuintes que pretendiam estarem tais vendas amparadas pelos atos legais mencionados. E essas divergências somente se agravaram com a edição da MP, cuja redação padece de diversas inconsistências.*

*Com efeito, tal MP, que revogou a Lei 7.714 e a Lei Complementar 85, disciplinando por completo a isenção das duas contribuições nas operações de exportação trouxe dispositivo expresso “excluindo” as vendas à ZFM. Isso, por óbvio, aguçou a interpretação de que já havia dispositivo isentivo e que esse dispositivo estava sendo agora revogado.*

*Defendo que não, embora seja forçoso reconhecer que o dispositivo apenas criou desnecessário imbróglio. Com efeito, ousou divergir da conclusão exposta no Parecer PFGN 1789 no sentido de que tal ressalva se destinava apenas aos comandos insertos nos incisos IV, VI, VIII e IX. A razão para tanto é que aí ventilam-se hipóteses intrinsecamente ligadas ao objetivo que o ato pretende incentivar: vendas para o exterior que trazem divisas para o país. Refiro-me aos incisos VIII (vendas com o fim de exportação a trading companies e demais empresas exportadoras) bem como o fornecimento de bordo a embarcações em tráfego internacional (ship's Chandler). Além disso, a interpretação não apenas retira um incentivo, ela pressupõe um desincentivo: qualquer trading do decreto-lei 1.248/72, exportadora inscrita na SECEX ou ship's Chandler instalada em outro ponto do território nacional terá vantagem em relação à que ali se instale. Não faz sentido tal discriminação contra a ZFM.*

*A interpretação dada pela douta PGFN parece buscar um sentido para o comando do parágrafo de modo a não torná-lo redundante. Fê-lo, todavia, da pior forma, a meu sentir, pois fixou-se no método literal esquecendo-se de considerar o motivo da norma. Realmente, uma cuidadosa leitura do parecer permite ler o artigo, com o respectivo parágrafo segundo, da seguinte forma: há isenção quando se vende com o fim específico de exportação, desde que a empresa compradora (trading ou simples exportadora inscrita na SECEX) NÃO esteja situada na ZFM. Com a exclusão do parágrafo: há isenção quando se vende com o fim específico de exportação, mesmo que a empresa compradora (trading ou simples exportadora inscrita na SECEX) esteja situada na ZFM.*

*Ora, o objeto da isenção versada nesses dispositivos nada tem a ver com a localização da compradora mas com o que ela faz. É a atividade (exportação com conseqüente ingresso de divisas) que se quer incentivar. O que se tem de decidir é se a mera venda à ZFM, que não gera divisa nenhuma, deve a isso ser equiparado. Foi isso, em meu entender, que o parágrafo quis dizer: não é o que o Parecer da PGFN consegue nele ler.*

*Em conseqüência desse parecer, surgem decisões como as que ora se examinam: o pedido tinha a ver com venda a ZFM. A decisão abre a possibilidade de que tenha mesmo havido recolhimento indevido, mas por motivo completamente diverso. E mais, atribui ao contribuinte a prova dessa outra circunstância, que não motivara o seu pedido. Nonsense completo.*

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

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

*Essa interpretação, parece-me, está em maior consonância com o espírito legisferante, pois não faz sentido considerar que uma norma que procura incentivar as exportações tenha instituído uma discriminação contra uma região (região, aliás, que sempre se procurou incentivar) em operações que produzem o mesmo resultado: a geração de divisas internacionais.*

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

*Mas tampouco há isenção APENAS PORQUE A COMPRADORA LÁ ESTEJA. Nos recursos ora em exame, esse foi o fundamento do pedido e a ele deveria ter-se restringido a DRJ. Nesses termos, só causa mais imbróglio a afirmação constante no acórdão recorrido de que “haveria direito” no período de 1º de janeiro de 2001 a julho de 2004 mas não estava ele adequadamente comprovado. Simplesmente não há o direito na forma requerida.*

*E por isso mesmo não cabe a pretensão do contribuinte de que a Administração adapte o seu pedido fazendo as pesquisas internas que permitam apurar se alguma das empresas por ele listadas na planilha referida se enquadra naquelas disposições.*

*O máximo que se poderia admitir, dado o teor da decisão, era que, em grau de recurso, trouxesse a empresa tal prova. Não o fez, porém, limitando-se a postular a nulidade da decisão porque não determinou aquelas diligências.*

*Não sendo obrigatória a realização de diligências, como se sabe (art. \_\_\_ do Decreto 70.235), sua ausência não acarreta nulidade da decisão proferida por quem legalmente competente para tal.*

*Cabe sim manter aquela decisão dado que o contribuinte não comprovou o seu direito como lhe exigem o Decreto 70.235, a Lei 9.784 e o próprio Código Civil (art. 333).*

*Com tais considerações, nego provimento ao recurso do contribuinte.*

Com essas mesmas considerações, votei, também aqui, pelo não provimento do recurso do contribuinte, sendo esse o acórdão que me coube redigir."

Aplicando-se as razões de decidir, o voto e o resultado acima do processo paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, nega-se provimento ao recurso especial do contribuinte, em razão da incidência das contribuições sobre as receitas oriundas de vendas efetuadas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus, no período tratado neste processo.

Carlos Alberto Freitas Barreto