ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.000170/2007-05

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

Processo nº	19515.000170/2007-05
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-006.809 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de abril de 2019
Matéria	PIS/COFINS
Recorrente	DIS BRAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

PIS/COFINS - ZONA FRANCA DE MANAUS - RECEITA DE VENDAS - ISENÇÃO.

São isentas apenas receitas específicas, hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, decorrentes de vendas à ZFM, não prevalecendo equiparação genérica às receitas de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenburg Filho
Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Walker Araújo, Jose Renato Pereira de Deus, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Corintho Oliveira Machado.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

> *Trata-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento, nos períodos de apuração de janeiro/2002 a dezembro/2002, da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 141/147 – a numeração de referência é sempre a da versão digital do processo), no montante total de R$ 84.701,78, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 151/157), no montante total de R$ 391.093,69.*
>
> *O auditor fiscal, nos Termos de Verificação Fiscal (fls. 139/140 e 149/150), fundamentou o lançamento de ofício no fato de o confronto entre as DCTFs pertinentes ao ano calendário de 2002 e a DIPJ relativa ao mesmo período apontar diferenças correspondentes à exclusão sem fundamento legal das vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus.*
>
> *Cientificada dos autos de infração em 07/02/2007, a contribuinte apresentou impugnação em 05/03/2007 (fls. 161/174), na qual alega que a Constituição Federal de 1988 recepcionou na íntegra o Decreto Lei nº 288, de 1967, ou seja, como diz o Ministro Nelson Jobim na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.348, os benefícios advindos do respectivo decreto foram "constitucionalizados" em 1988, razão pela qual as remessas para a Zona Franca de Manaus são consideradas como uma exportação para o exterior e, por isso, a revenda de produtos para ela não está sujeita ao PIS/Pasep ou à Cofins, em conformidade com a Lei nº 9.004, de 1995, e a Lei Complementar nº 70, de 1991. A seguir a impugnante transcreve trechos dos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal na citada ADI nº 2.348..*

A Sexta Turma da DRJ São Paulo (SP) julgou a impugnação improcedente, nos termos do Acórdão nº 16-36.244, de 23 de fevereiro de 2012, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002*
>
> *DECADÊNCIA.*
>
> *É de cinco anos o prazo de que a RFB dispõe para constituir os seus créditos, contados, no caso de ter havido recolhimento, da data do fato gerador.*
>
> *ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.*
>
> *A isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, quando se tratar de vendas à Zona Franca de Manaus,*

aplica-se tão-somente às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do citado artigo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

DECADÊNCIA.

É de cinco anos o prazo de que a RFB dispõe para constituir os seus créditos, contados, no caso de ter havido recolhimento, da data do fato gerador.

ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

A isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, quando se tratar de vendas à Zona Franca de Manaus, aplica-se tão-somente às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do citado artigo.

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que a Constituição Federal, no art. 40 do ADCT, ao manter a Zona Franca de Manaus com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais pelo prazo de 25 anos, a partir da promulgação da CF/88, recepcionou o art. 4º do Decreto-lei nº 88/67, segundo o qual, a exportação de mercadoria de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus é considerada, para efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro. Portanto, A receita de venda efetuada pela recorrente às empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus no exercício de 2002 está isenta da incidência do PIS e da Cofins. Sendo descabidas as autuações aqui combatidas.

Termina a petição, requerendo a reforma da decisão vergastada a fim de que os autos de infração sejam totalmente cancelados, com a consequente extinção dos créditos tributários neles exigidos.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

A questão central da presente lide refere-se a identificar o tratamento tributário das receitas de vendas à Zona Franca de Manaus. Pelo acórdão recorrido, apenas as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, estão isentas das contribuições para o PIS e Cofins. Já no entender do recorrente, toda e qualquer operação de venda à Zona Franca de Manaus equipara-se à exportação, afastando a incidência das exações citadas.

Esse tema foi tratado com maestria pela ex-conselheira Silvia de Brito Oliveira, no Acórdão nº 3402-0.637, de 25 de maio de 2010, o qual reflete minha posição sobre o tema. Por essa razão, peço vênia para reproduzir suas razões de decidir e utilizá-las como se minhas fossem, *verbis:*

> *No exame da matéria, primeiro, cabe considerar que os dispositivos da MP nº 2.037-25, de 2000, cujas reedições terminaram na MP n° 2,158-35, de 24 de agosto de 2001, objeto de medida cautelar concedida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), tratam exclusivamente de vendas relacionadas nos inc, IV, VI, VIII e IX do art. 14 da última MP aqui citada e que o § 2° desse mesmo art. 14, em seu inciso I, expressamente excluiu do campo das isenções concedidas por aquele diploma legal as receitas de vendas a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio.*
>
> *Nesse ponto, cumpre lembrar que a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 2.348-9, por meio da qual requereu-se a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à ZFM, foi baixada ao arquivo do STF, em virtude de se ter transcorrido o prazo regulamentar da publicação no Diário da Justiça de 15 de fevereiro de 2005 da decisão monocrática proferida em 2 de fevereiro de 2005, sem interposição de nenhum recurso*
>
> *Por meio da referida decisão monocrática, decidiu-se que, uma vez que a MP impugnada mediante referida ADI sofrera reedições sucessivas e não houvera nenhum aditamento à inicial, declarou-se prejudicado o pedido por perda do objeto, ficando prejudicada a medida liminar deferida.*
>
> *Quanto ao mérito da isenção das receitas em questão, não vislumbro abrigo na ordem jurídica para agasalhar a pretensão da recorrente, pois o dispositivo legal invocado no recurso, editado em fevereiro de 1967, traz em si expressão cuja literalidade fornece os exatos contornos temporais para o alcance dos efeitos fiscais a que se refere, estando assim redigido o art. 4' do Decreto-lei n" 288, de 1967:*
>
> *"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."*
>
> *Observa-se, portanto, que o próprio dispositivo legal tratou de restringir seus efeitos fiscais à legislação vigente à data de sua publicação, evitando-se, dessa forma, a produção de efeitos em relação a tributos que forem instituídos posteriormente, como é o caso da Cofins, que somente foi introduzido no ordenamento jurídico pela Lei Complementar n° 70, de 30 de dezembro de 1991, que, ao tratar das isenções dessa contribuição, em seu art. 6°, nenhuma referência fez às receitas de vendas a empresas estabelecidas na ZFM, tampouco fez remissão ao Decreto n°288, de 1967,*

> *Destarte, não havendo na legislação de regência da contribuição em tela referência expressa à isenção ou exclusão da base de cálculo das receitas decorrentes de vendas para consumo ou industrialização na ZFM, não há fundamento legal para, equiparando tais vendas à exportação, conceder-lhes benefícios fiscais constantes de legislação superveniente à vigência do Decreto-lei n°288, de 1967.*
>
> *Os mesmos argumentos acima expendidos são aplicáveis à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), lembrando que tal contribuição, instituída pela Lei Complementar n° 7, de 7 de setembro de 1970, também foi introduzida na ordem jurídica pátria após a entrada em vigor do supracitado Decreto.*

Esse é o mesmo entendimento do ex conselheiro Henrique Pinheiro Torres em Declaração de Voto firmada no Acórdão n.º 9303-002.502 (09/10/13), 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> *"...razão não assiste à recorrente, pois a pretendida isenção, veiculada no Decreto-lei nº 288, de 1967, não poderia alcançar os tributos ora em análise, posto que, norma inserta no CTN, mais precisamente no inciso II do art. 177, veda, expressamente, a extensão de isenções a tributos instituídos posteriormente à sua concessão, o que é, absolutamente, o caso dos autos.*
>
> *Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:*
>
> *I. ...*
>
> *II. aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.*

Demais disso, o caput do art. 176 do CTN exige que a lei concessiva de isenção especifique quais os tributos a que se aplica, e sendo o caso, o prazo de sua duração. Ora, por razões óbvias, o citado Decreto-lei não poderia fazer referência a essas contribuições, visto que elas ainda não existiam à data da edição desse ato legal.

> *Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.*

Nesse mesmo sentido, a SRF se manifestou na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 29 de novembro de 2006, publicada no Diário Oficial da União em 04/12/2006, pela qual afirmou que são isentas das contribuições apenas as receitas previstas no art. 14, IV, VI, VIII e IX, da Medida Provisória nº 2.158-35/01:

> *19. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo à recorrente que a isenção da Cofins prevista no art. 14 da Medida Provisória no 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se para as receitas de vendas enquadradas*

nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido art. 14, a seguir transcritos:

IV) receitas do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI) receitas auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro REB, instituído pela Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VIII) receitas de vendas realizadas pelo produtor vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei no 1.248, de 1972, destinada ao fim específico de exportação; e

IX) receitas de vendas efetuadas com fim específico de exportação para o exterior, às empresas comerciais exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

19.1 A isenção da Cofins não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1o de fevereiro de 1999 e 21 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos à vedação contida no inciso I do § 2o do art. 14 da Medida Provisória no 1.858-6, de 1999, e reedições, até a Medida Provisória no 2.037-24, de 2000.

20. Somente a partir de 22 de dezembro de 2000, data de publicação no Diário Oficial da União da Medida Provisória no 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, é que estão isentas da Contribuição para o PIS/Pasep às receitas de vendas relacionadas nos incisos "IV", "VI", "VIII" e "IX" de seu art. 14.

21. Conseqüentemente, continuam isentas da incidência da Cofins e do PIS/Pasep as demais receitas enquadradas nos incisos I, II, III,V e VII do art. 14 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, por não estarem relacionadas com vendas à Zona Franca de Manaus.

22. Ressalte-se que, a partir de 26 de julho de 2004, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ficaram reduzidas a zero para as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus ZFM, quando auferidas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, com base no dispõe o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004.

Diante de todo exposto, entendo que no período de apuração compreendido entre 01/01/2002 e 31/12/2002, só havia isenção das contribuições para vendas à empresas domiciliadas na ZFM para as receitas previstas no art. 14, IV, VI, VIII e IX, da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Afastada a possibilidade de equiparação à exportação de toda e qualquer operação feita para Zona Franca de Manaus, resta analisar se o recorrente provou que as vendas realizadas para as empresas estabelecidas naquela área estavam enquadradas nas hipóteses previstas no art. 14 da MP 2.037-25, de 2000, (atual MP 2.158-35, de 2001).

Compulsando os autos, não restou comprovado que as receitas tidas como isentas foram derivadas de:

a) receitas do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo cm embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

b) receitas auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

c) receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor As empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei no 1.248, de 1972, destinada ao fim especifico de exportação; e

d) receitas de vendas efetuadas com fim especifico de exportação para o exterior, às empresas comerciais exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Segundo Francesco Carnelutti:

> *as provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.*

A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador. Segundo ele *o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.*

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade

de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Noutro giro, não se pode perder de perspectiva que no direito tributário o que prevalece é a verdade material, comprovada por provas inequívocas. Como sabemos, o processo deve estar instruído com comprovantes do pagamento e com os demonstrativos dos cálculos. Não se pode olvidar que esses demonstrativos, para servir de prova cabal, indiscutível, na comprovação da base de cálculo de qualquer exação, devem refletir a contabilidade fiscal do contribuinte e, para termos convicção que ocorreu a materialização dos dados contábeis em tais demonstrativos, devemos analisar seus livros comerciais e cotejá-los com os documentos fiscais. Portanto, fica imperativo a apresentação de documentos probatórios para uma eficiente apreciação dos fatos jurídicos constantes no processo.

Neste contexto, a falta de apresentação de documentos que provassem a origem das receita entendidas como isentas, trouxe grandes prejuízos à instrução processual e, por conseqüência, inviabilizou o direito do recorrente, mesmo sendo um processo de auto de infração, explico:

O recorrente não negou a existência das receitas imputadas a ele pelo fisco, apenas alegou fato novo, qual seja, que as receitas estavam isentas. Neste momento, inverteu-se o ônus da prova, pois é do conhecimentos de todos que a defesa de mérito indireta deve ser provada por quem a suscitou.

Em outras palavras, se sujeito passivo reconhece a existência do fato jurídico arrolado pela Fazenda Pública e invoca um novo fato que seja impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco, ele deve provar suas alegações pela inversão legal do ônus da prova. Como ele não provou que as receitas por ele obtidas foram oriundas de operações enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, não há como dar provimento ao recurso.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenburg Filho