



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

Processo n° 10840.900743/2008-17
Recurso n° 502.689 Voluntário
Acórdão n° **3401-01.238 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de fevereiro de 2011
Matéria COFINS - PAGAMENTO A MAIOR - VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO
Recorrente SOCIL EVIALIS NUTRIÇÃO ANIMAL IND. COM. LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/01/2004

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

De acordo com o enunciado da Súmula CARF n° 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 15/01/2004

BASE DE CÁLCULO. VENDAS A EMPRESA LOCALIZADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

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". 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. Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca de Manaus.

BASE DE CÁLCULO. VENDAS A EMPRESA LOCALIZADA NA AMAZÔNIA OCIDENTAL E NAS ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO. ISENÇÃO. VEDAÇÃO EXPRESSA.

O § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001-35, ainda em vigor, diz expressamente que as isenções da Cofins e do PIS/Pasep de que tratam, respectivamente, o *caput* e o § 1º do mesmo artigo, não alcançam as receitas de vendas para empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio.

PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A compensação só pode ser homologada diante da existência de liquidez e certeza do crédito utilizado para tal fim. No caso, a Recorrente defendeu apenas em tese a existência de seu direito, sem trazer para o processo qualquer demonstrativo e/ou comprovação de que realmente tenha efetuado vendas isentas.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton César Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata-se de PER/Dcomp entregue em 12/04/2004 com a indicação de “*crédito pagamento indevido ou a maior Cofins*”, no valor original de R\$ 4.463,95, originado de recolhimento efetuado a esse título no dia 15/01/2004 no montante de R\$ 355.849,34, relativo ao período de apuração de dezembro de 2003, seguido de declaração de compensação.

O Despacho Decisório Eletrônico emitido pela DRF em Ribeirão Preto/SP não reconheceu a existência de qualquer pagamento a maior que desse origem ao crédito postulado e, portanto, não homologou a compensação declarada.

Na Manifestação de Inconformidade, a interessada, que diz efetuar vendas de seus produtos para a **Zona Franca de Manaus**, para a **Amazônia Ocidental** e para a **Área de Livre Comércio**, alegou, em resumo, que o recolhimento a maior da contribuição decorreria do fato de que aquelas operações estariam isentas da incidência da referida contribuição. Fez um relato da evolução legislativa que envolve a matéria, transcrevendo trechos de alguns dos atos normativos, de doutrina e de decisões judiciais, inclusive do STF, para, ao final, concluir que, em relação ao PIS/Pasep e à Cofins, as suas vendas para aquelas áreas de incentivos fiscais estariam equiparadas juridicamente às exportações, sendo, portanto, imunes à incidência de tais contribuições. Defendeu também o seu direito à compensação, inclusive mediante a atualização monetária do crédito.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, todavia, não acolheu os argumentos da interessada por entender que não foi apurado nenhum valor recolhido a maior em face da correspondência entre o débito indicado na DCTF e o valor recolhido; e que não foi observada a regra do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972¹, por não ter sido apresentada a escrituração contábil e tampouco documentos comprobatórios da ocorrência do alegado indébito, tendo a interessada se limitado apenas a discutir genericamente a isenção do PIS/Pasep e da Cofins para as vendas para a Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental e Área de Livre Comércio. Além disso, *ad argumentandum*, escorou-se nos termos da Solução de Divergência Cosit nº 22, de 19 de agosto de 2002, para rechaçar a equiparação invocada com base no art. 4º, do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e posicionar-se no sentido de que “A isenção prevista no art. 14 da MP nº 2.037-25, de 2000, atual MP no 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se somente às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo.”.

O Recurso Voluntário repetiu os argumentos da peça impugnatória.

¹ "Art. 16. A impugnação mencionará."

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui;

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 17/08/2009, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 25/08/2009. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

I – Não incidência, Isenção/Imunidade da Cofins

De se lembrar, inicialmente, que o período de apuração da contribuição cujo alegado recolhimento a maior ora se discute é o de outubro de 2003.

Ao partirmos da origem de tudo, qual seja, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que criou a Cofins, podemos verificar que no dispositivo que tratou da isenção para as vendas de mercadorias ou serviços destinados ao exterior não houve qualquer menção expressa àquelas realizadas para a Zona Franca de Manaus e tampouco para as vendas realizadas para a Amazônia Ocidental e para as Áreas de Livre Comércio. Observe-se:

“Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes: (Redação dada pela LCP nº 85, de 15/02/96)

I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.”

Na regulamentação de referido dispositivo, o artigo 1º do Decreto nº 1.030, de 1993, referiu-se expressamente às vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus, para a Amazônia Ocidental e para as Áreas de Livre Comércio, não reconhecendo a isenção, consoante se vê abaixo:

“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:

I - vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras, registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; e V - fornecimentos 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.

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

a) a 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;

c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do artigo 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.”(grifos e destaques meus)

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que também cuidou das regras da Cofins, não se verificou a existência de qualquer dispositivo versando sobre a incidência ou da não incidência de tais contribuições nas as receitas de exportação, o que, presume-se, tenha sido feito com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, e reedições, até a Medida Provisória nº 2.037-24, de 23/11/2000, ao dispor, no seu artigo 14, *caput* e parágrafos sobre tais casos, revogando expressamente todos os dispositivos legais relacionados à exclusão de base de cálculo e isenção existentes até 30/06/1999, senão vejamos:

“**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 (...)

§ 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; “(grifei)

Até aqui, resta claro que a intenção do legislador fora a de não estender a isenção da Cofins às receitas de vendas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental e nas áreas de livre comércio.

Entretanto, tal regramento veio a ser contestado quando, em 07/11/2000, alegando 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 Estado de Amazonas, Sr. 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 e que constou da citada MP 2.037. 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. A essa decisão foi conferido, expressamente, efeito *ex nunc*.

Da consulta no sítio do Supremo Tribunal Federal na *Internet*, obtém-se a informação de que, de fato, em 7/12/2000 (DOU 14/12/2000) fora deferida a Medida Cautelar pelo Pleno, com efeitos *ex nunc*, suspendendo a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus” constante do inciso I, do § 2º, do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 23/11/2000.

Certamente por conta de tal decisão, o Executivo editou a Medida Provisória nº 1.952-31, de 14/12/2000, modificando aquele dispositivo cuja eficácia fora suspensa pelo STF, da seguinte forma:

“Art. 11. O inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; (NR)”

Note-se que foi retirada a expressão “na Zona Franca de Manaus”, o que indica que não mais estava estabelecida em lei a vedação expressa da isenção dessas operações.

Logo em seguida, editou-se a Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que manteve a supressão apenas da expressão “na Zona Franca de Manaus”, retroagindo seus efeitos aos fatos geradores a partir de 1º de fevereiro de 1999. Vale a pena transcrever tal enunciado:

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

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

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

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

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

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

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

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

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

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

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

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

Com base nessas breves considerações sobre a evolução legislativa, podemos afirmar que à época da ocorrência do fato gerador em comento havia, de um lado, uma disposição expressa não estendendo a isenção das vendas de mercadorias ao exterior para as vendas para a Amazônia Ocidental e para as Áreas de Livre Comércio, e, de outro, inexistindo qualquer menção à incidência ou não das vendas para a Zona Franca de Manaus.

Verdade seja dita, essa “omissão” do legislador decorreu de uma adequação à referida decisão do STF.

Trago agora à baila os argumentos da Recorrente, quais sejam, na linha de que não só as vendas para a Zona Franca de Manaus, como as para a Amazônia Ocidental e para as Áreas de Livre Comércio, estariam abrangidas, por isenção durante o período de abril de 1992² até dezembro de 1999³, e por imunidade constitucional, a partir de janeiro de 2000.

O principal deles está no artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/67, *verbis*:

“Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será

² Data da eficácia da LC nº 70/91.

³ Provavelmente, a Recorrente pretendeu referir-se à data da Emenda Constitucional nº 33, de dezembro de 2001.

para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro". (*grifei*)

Paralelamente, como ela ressaltou, o Decreto-Lei nº 356, de 15/08/1968, estendeu à **Amazônia Ocidental** e às denominadas **Áreas de Livre Comércio** os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus, a saber:

"Art. 1º. Ficam estendidos às áreas pioneiras, zonas de fronteira e outras localidades da Amazônia Ocidental favores fiscais concedidos pelo Decreto-Lei nº. 288, de 28 de fevereiro de 1967 e seu regulamento, aos bens e mercadorias recebidos, oriundos, beneficiados ou fabricados na Zona Franca de Manaus, para utilização e consumo interno naquelas áreas.

§ 1º. A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas e Acre e os Territórios Federais de Rondônia e Roraima, consoante o estabelecido no 4º. do Art. 1º. do Decreto-Lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 2º. As áreas, zonas e localidades de que trata este artigo serão fixadas por Decreto, mediante proposição conjunta dos Ministérios do Interior, Fazenda e Planejamento e Coordenação Geral."

Além disso, o artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias prorrogou a Zona Franca de Manaus, por vinte e cinco anos, contados da data da promulgação da Constituição de 1988, o que se estenderia também à Amazônia Ocidental e às Áreas de Livre Comércio. Veja-se:

"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."

E, por último, o art. 149 da Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001, que conferiu imunidade das contribuições sociais das receitas de exportação:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

(...)

§ 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I — não incidirão sobre as receitas de exportação."

Assim, ao ver da Recorrente, que, além de tudo, considera inconstitucionais as disposições do citado inciso I, do § 2º, do art. 14, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001-35, suas vendas para a Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio estariam abrigadas da incidência da Cofins, por isenção, durante o período de abril de 1992⁴ até dezembro de 1999⁵, e por imunidade constitucional, a partir de janeiro de 2000.

Diante desse contexto, passo ao voto, propriamente dito, tratando, inicialmente, das vendas realizadas para a Amazônia Ocidental e para as áreas de livre comércio, para, posteriormente, dedicar-me às vendas para a Zona Franca de Manaus.

⁴ Data da eficácia da LC nº 70/91.

⁵ Provavelmente, a Recorrente pretendeu referir-se à data da Emenda Constitucional nº 33, de dezembro de 2001.

a) vendas para a Amazônia Ocidental e áreas de livre comércio

De se registrar que, não obstante a Recorrente tivesse procurado estender a essas receitas o mesmo tratamento dado pelo STF às vendas para a Zona Franca de Manaus quando do julgamento da Adin nº 2.348-9, ou seja, de que, em resumo, estariam também fora do campo de incidência, isso não procede, haja vista a menção expressa em sentido contrário no voto do Ministro Nelson Jobim, que tendo sido indagado pelo Ministro Moreira Alves sobre se o art. 40 do ADCT alcançaria a Amazônia Ocidental, foi enfático: “Refere-se à Zona Franca de Manaus, não alcançando a Amazônia Ocidental. (...)”⁶, no que foi acompanhado pelos demais Ministros, inclusive pelo Ministro Marco Aurélio, que não havia atentado para o detalhe e que retificou seu voto nos seguintes termos: “(...) Penso que o cerne da questão está no envolvimento, em si, da Zona Franca de Manaus. Ela é que mereceu o tratamento e a proteção constitucionais. No caso, cuida-se também, da Amazônia Ocidental e, aí, de áreas que extravasavam àquela alcançada pela Carta de 1988. Reajusto meu voto para limitar a concessão da liminar, fazendo-no no tocante à referência contida no inciso I do § 2º do art. 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, onde se lê ‘na Zona Franca de Manaus’⁷”.

De qualquer modo e a não ser por conta dessa peculiaridade, o rumo tomado pelo citado julgamento da Adin nº 2.348-9 pouca ou nenhuma influência há de exercer neste julgamento, seja por que a mesma foi arquivada⁸, seja porque o Poder Executivo acabou por curvar-se ao entendimento do STF e tratou de retirar a expressão considerada inconstitucional (“Zona Franca de Manaus”), do dispositivo que vedava a isenção da Cofins.

Assim, o que está em vigor desde 1º de fevereiro de 1999 e que abrangeu o período de apuração objeto deste julgamento é a seguinte regra, na parte que nos interessa:

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

I – (...)

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

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

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

(...)“

Para contestar esse dispositivo, alegou a Recorrente que o mesmo está eivado de inconstitucionalidade, matéria esta, todavia, que não pode ser enfrentada por este Colegiado a teor do enunciado da Súmula Carf nº 2, consolidada nos termos do artigo 2º da Portaria nº 49, de 1º de dezembro de 2010 (DOU 09/12/2010, Seção I, p. 235), que dispõe:

⁶ Junior, Nicolau Konkel. Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência. São Paulo. Quartier Latin, 2005, p. 442.

⁷ Contribuições Sociais. Op. Cit., p. 444.

⁸ Foi julgada prejudicada pelo relator, com prejuízo da medida liminar deferida, porque não admitida a petição inicial após as sucessivas reedições da Medida Provisória 2.037/2000. MACEDO ROSENBUR

“Súmula **CARF n° 2**: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Assim, de não se conhecer do recurso na parte em que o mesmo alega inconstitucionalidade desse dispositivo, e, na parte conhecida, de se negar provimento e não reconhecer que as vendas realizadas à Amazônia Ocidental e as áreas de livre comércio possuem o mesmo regime jurídico dispensado às receitas de exportação.

b) vendas para a Zona Franca de Manaus

A Recorrente argumenta que a isenção da Cofins encontra respaldo na combinação das regras constantes do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, do art. 40 do ADCT e do art. 149, § 2º, da Constituição Federal, com a ao inciso II, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001⁹, enquanto que a DRJ, primeiro, entende que a expressão “constante da legislação em vigor” do citado art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não tem o condão de alcançar a legislação da Cofins, sequer existente àquela época, e, segundo, que, assim desejasse o Fisco, teria feito incluir nas regras da Cofins, de forma expressa, um dispositivo isentando as vendas para a Zona Franca de Manaus.

Na verdade, a celeuma só existe por conta de uma omissão, aparentemente deliberada do legislador, pois, mesmo conhecendo a posição do STF acerca da desvinculação das receitas para a Zona Franca de Manaus das receitas de exportação em geral, preferiu não enfrentar diretamente a questão ao estabelecer a vedação expressa da isenção apenas para as vendas efetuadas para a Amazônia Ocidental e para as áreas de livre comércio, quedando-se inerte, ou melhor, omissa, em relação às vendas para a Zona Franca de Manaus.

Diante desse quadro e, especialmente, em razão da forma contundente e reiterada com que tem se posicionado nossas cortes judiciais superiores¹⁰, passo, doravante, e reformando entendimento defendido anteriormente, a considerar que as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus estão isentas da Cofins em face da regras constantes do inciso II do *caput*, e do inciso I, do § 2º, ambas do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, combinadas com as do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 e do art. 40 do ADCT da Constituição Federal de 1988.

Para tanto, recorro ao voto proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki no Recurso Especial nº 1.084.380-RS, assim ementado:

“(..)

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. Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes: RESP. 223.405, 1ª T. Rel. Min.

⁹ Dispõe serem isentas as receitas da exportação de mercadorias para o exterior.

¹⁰ STJ, REsp 2233.405; REsp 982.666; AgrRf no REsp 1.058.206; STF, Adin 2.348-9. CEDO ROSENBURG FILHO

Humberto Gomes de Barros, DJ de 01.09.2003 e RESP. 653.721/RS, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 26.10.2004) “.

Assim, na questão de direito, acolho os argumentos da Recorrente e dou-lhe provimento.

II – Pagamento a maior e compensação - ausência de documentação comprobatória do alegado

Conforme bem apontado pela instância de piso, não cuidou a interessada de carrear para o presente processo qualquer demonstrativo e/ou documentação fiscal/contábil comprobatória de que efetivamente tivesse efetuado vendas para a Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio e que o recolhimento ora em questão tivesse, por conta disso, sido efetuado a maior.

Verdade que ela, a exemplo dos demais contribuintes que se valem da PER/Dcomp para postular o reconhecimento de direito a créditos por conta de recolhimentos a maior ou indevidos, não dispôs de campos específicos para explicitar ou para descer a nível detalhes acerca de sua pretensão. Assim, a Unidade da Receita Federal encarregada de sua análise, ao dar o comando para que os sistemas eletrônicos confrontem as informações constantes do PER/Dcomp com as da DCTF e do DARF indicado, a estas estará limitada, ou seja, se o contribuinte declarou dever \$100 e recolheu esses mesmos \$100 e não providenciou em tempo hábil a retificação daquela informação originalmente prestada na DCTF acerca do débito da contribuição, obviamente que o Despacho Decisório Eletrônico sempre se dará, como aqui se deu, pelo não reconhecimento de qualquer crédito.

Mas, também é verdade que, por ocasião da Manifestação de Inconformidade a interessada poderia ir além do que fez, ou seja, deveria, a teor da regra contida no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ter trazido para o processo os comprovantes e demonstrativos das operações que diz ter realizado. Em vez disso, limitou-se a fazer constar, tanto de sua peça impugnatória, quanto de seu Recurso Voluntário, que “anexara” as notas fiscais de venda, o que, entretanto, não corresponde ao que consta dos autos deste processo.

Não tendo assim procedido, nem mesmo por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário, e não obstante tivesse sido alertada a esse respeito pela autoridade julgadora de primeira instância, a Recorrente não ofereceu condições a este Colegiado para decidir sobre a liquidez e certeza de seu crédito, e, conseqüentemente, sobre a compensação indicada.

Assim, ainda que, consoante explicitado no tópico acima, e, ao menos em relação às receitas para a Zona Franca de Manaus, o direito potencial estivesse presente, não há como superar, no presente caso, a falta de observância da interessada ao regramento contido no artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, razão pela qual, deve ser negado o reconhecimento ao crédito pleiteado.

Conclusão

Em face do exposto, não conheço da parte do Recurso Voluntário em que se alegou inconstitucionalidade da legislação tributária, e, na parte conhecida, reconheço o direito potencial de ver excluída da base de cálculo da Cofins apenas as vendas efetuadas para a Zona

Franca de Manaus, sem, contudo, reconhecer a existência de qualquer crédito a ser devolvido, por absoluta falta de documentação comprobatória.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho