



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

Processo n° 10860.901759/2009-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-01.097 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de julho de 2011
Matéria COFINS
Recorrente DUBUIT COLOR TINTAS E VERNIZES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2001

Ementa:

COFINS. VENDAS A ESTABELECIMENTO SITUADO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. TRATAMENTO EQUIVALENTE AO DISPENSADO ÀS EXPORTAÇÕES. DECRETO-LEI 288/67 E MP 2.037-25/00, ARTIGO 14.

O artigo 4º do Decreto-lei no. 288/67 equiparou as vendas de mercadorias nacionais à Zona Franca de Manaus às exportações, no que se refere ao regime tributário aplicável, equiparação esta válida, inclusive, para benefícios e incentivos instituídos posteriormente à edição do próprio Decreto-lei no. 288/67.

A Medida Provisória no. 2.037-25/00 e as demais que se lhe seguiram suprimiram a referência à Zona Franca de Manaus constante do artigo 14, nas primeiras edições do diploma e, desta maneira, evidenciaram a fruição do regime isencional, quanto à COFINS, às receitas de vendas a empresas ali estabelecidas, a partir de 21.12.2000.

DCOMP. EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS A CARGO DO SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO.

Compete ao sujeito passivo, no exercício do contencioso administrativo, o ônus de convencer da existência do direito creditório com que pretendeu, via compensação, extinguir obrigações tributárias federais a seu cargo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira, Domingos de Sá Filho, Liduína Maria Alves Macambira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

A ora recorrente transmitiu declaração de compensação (DCOMP) objetivando extinguir obrigação tributária federal por meio de supostos créditos da COFINS, apurados com relação ao período de apuração de 30.10.2001.

A DRF de origem, então, prolatou despacho decisório eletrônico recusando a homologação da compensação com fundamento na alegada inexistência do direito creditório, eis que o pagamento efetuado pelo sujeito passivo se mantinha integralmente alocado para satisfação de obrigação confessada por ele próprio em DCTF não-retificada.

Tempestivamente, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade. Expôs que o crédito resultaria de pagamentos efetuados supostamente a maior no período de apuração, como decorrência da espontânea inclusão, na base de cálculo da exação, das receitas auferidas com a comercialização de mercadorias nacionais a adquirentes estabelecidos na Zona Franca de Manaus.

Nesse sentido, sustentou, primeiro, a *isenção* do negócio ao tributo, em virtude do disposto nos artigos 4º, do Decreto-lei no. 288/67 e 40, do ADCT; depois, sustentou que, desde o advento da Emenda Constitucional no. 33/01, por obra da qual modificou-se o artigo 149 da CF/88, as operações estariam albergadas por *imunidade*.

Em Primeira Instância, a pretensão do sujeito passivo acabou desprovida. Os principais fundamentos da decisão foram construídos com base na Solução de Divergência COSIT no. 7/06.

De acordo com o primeiro deles, o Decreto-lei no. 288/67 somente teria equiparado as vendas à Zona Franca de Manaus às exportações, no que respeitasse ao regime tributário em vigor à época em que promulgado referido diploma. Apenas os incentivos fiscais já fruíveis pelas exportações em fevereiro de 1967 seriam, nesta perspectiva, extensíveis às vendas que tivessem a Zona Franca de Manaus por destino. Como a própria instituição da COFINS somente se deu em 1991, por força da LC no. 70, o tratamento previsto pelo artigo 4º do mencionado Decreto-lei no. 288 seria inaplicável à isenção conferida, nesta espécie impositiva, para as receitas de exportação.

O segundo argumento vem em consideração às hipóteses isençionais previstas, para a COFINS, na MP no. 1858-6/09, artigo 14. Por meio do dispositivo, o Executivo federal outorgou, a partir de 1º de fevereiro de 1999, isenção a uma série de ocorrências ali listadas, entre as quais às receitas de “*exportação de mercadorias para o exterior*”. E no §2º do mesmo artigo 14, previu expressamente que o tratamento favorecido ali instituído não alcançaria as vendas realizadas “*a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio.*”

A desequiparação – consistente em sujeitar ao tributo as vendas à ZFM quando as exportações são desoneradas – foi objeto de impugnação via ação direta de inconstitucionalidade movida pelo Governador do Amazonas, constituindo fundamento do pedido o disposto no artigo 40, do ADCT, de acordo com o qual a Zona Franca de Manaus se manteria, até o ano de 2013, como área de livre comércio e de incentivos fiscais (ADI no. 2.348). Tendo o Plenário do Supremo Tribunal Federal deferido a liminar requerida com efeitos prospectivos em 18.12.2000, entendeu a COSIT que, a partir de então, as vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus fruiriam da isenção *desde que caracterizada uma das hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX* do próprio artigo 14, da MP no. 1.858-6/09, quais sejam:

(a) receitas no 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;

(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;

(c) receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei no. 1.248/72, destinadas ao fim específico de exportação; e

(d) receitas de vendas efetuadas com fim específico de exportação para o exterior, às empresas comerciais exportadoras registradas na SECEX.

Entendeu, ainda, a DRJ recorrida que, não fossem tais obstáculos normativos, a manifestação de inconformidade igualmente haveria de ser rejeitada em razão da prova insuficiente do alegado direito creditório.

Sobreveio o recurso voluntário, cujos fundamentos repetem os da própria irresignação de origem.

Este o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

O recurso é tempestivo e obedece às formalidades aplicáveis, de forma que dele se conhece.

Foi o Decreto-lei no. 288, de 1967, que estabeleceu a equivalência de tratamento jurídico tributário entre as exportações e as vendas de mercadorias a estabelecimentos sediados na Zona Franca de Manaus. De acordo com seu artigo 4º:

“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.”

Não há dúvida de que o preceptivo em questão tenha instituído verdadeira equivalência, em termos fiscais, entre as operações comerciais que destinassem bens à Zona Franca de Manaus e as exportações de mercadorias, de tal sorte que as desonerações válidas para a segunda espécie se aplicassem, também, para a primeira. O questionamento, quanto ao dispositivo, diz respeito à abrangência do seu significado, em termos temporais.

Invocando a Solução de Consulta COSIT no. 7/06, a DRJ recorrida lê, na expressão *“constantes da legislação em vigor”* uma limitação da equiparação aos favores fiscais já existentes quando da edição do Decreto-lei no. 288/67. E por assim entender, conclui que isenções outorgadas às exportações por normatização posterior, entre as quais as relativas à COFINS, não seriam extensíveis às vendas internas, com destino à ZFM.

O entendimento não me convence. Não me convence porque a fórmula legislativa, segundo penso, é indicativa do oposto, quer dizer, de que por seu intermédio se tenha pretendido colher, com a equiparação, também os incentivos fiscais que viessem a ser concedidos às exportações – e não apenas aqueles existentes em fevereiro de 1967. Fosse este o propósito da regra, e bastaria ao Executivo de então tê-la redigido de maneira a relacionar em lista as respectivas hipóteses. Realmente, circunscrevendo-se a equiparação a benefícios já existentes, seria perfeitamente possível tê-lo feito.

Penso que a escolha da expressão *“constantes da legislação em vigor”* teve em mira efeito diverso. Justamente porque a equivalência recairia sobre os incentivos fiscais já existentes e, também, sobre outros que, no futuro, as exportações porventura usufruíssem, a solução foi o emprego da fórmula generalizante. Todo o tratamento fiscal, tal como dispensado pela legislação em vigor às exportações, seria extensível às vendas de mercadorias para a ZFM.

Mais do que isso, a expressão *“constantes da legislação em vigor”* está a indicar que as remessas de mercadorias à Zona Franca de Manaus terão tratamento jurídico-tributário equivalente àquele definido para as exportações *concomitantemente* praticadas. O regime jurídico das vendas à ZFM é, em suma, aquele definido pela legislação aplicável às vendas para o exterior.

O debate não é novo, de modo que doutrina e jurisprudência já se debruçaram sobre a proposta exegética reproduzida pelo acórdão *a quo*. Refutam-na, entre outros, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

“Resulta claro que a intentio legislatoris, aí, foi a de atribuir absoluta igualdade entre os regimes jurídicos das exportações para o exterior e das exportações para a Zona Franca de Manaus.

Trata-se de conhecida técnica legislativa, estabelecendo presunção absoluta (praesumptio iuris et de iure), que não consente contrariedade pelo aplicador administrativo ou judicial, mesmo diante de todas as evidências em contrário. As normas que manifestam as chamadas presunções iuris et de iure não se distinguem de quaisquer outras normas jurídicas.

In casu, a presunção estabelecida, como visto acima, tem conteúdo nítido: exportar para Manaus, para todos os fins fiscais, é o mesmo (ou seja, produz os mesmos efeitos) que exportar para o exterior. (...).

Por outro lado, in casu, a intentio legislatoris coincide com a intentio legis. A esta, também, importou igualar, para efeitos fiscais – isto é, considerar como se fossem uma só e mesma situação – esses dois tipos de exportação” (Revista de Direito Tributário, no. 41, p. 206-220).

Assim também tem se pronunciado de longa data o E. STJ, entre cujos julgados o seguinte me pareceu revelador:

“(...) o voto-condutor do acórdão vergastado observou que, ao equiparar a exportação para o exterior à venda para a Zona Franca o legislador fez a seguinte ressalva: ‘para todos os efeitos fiscais constantes da legislação em vigor’. Isto significa, nos termos do voto, que seria imperioso que a legislação posterior reiterasse esse regime sempre que pretendesse mantê-lo.

Ocorre que, esta não é a interpretação mais adequada para se atribuir à referida norma legal.

(...)

Percebe-se com clareza absoluta que a expressão ‘constantes da legislação em vigor’ significa que a equiparação das operações relativas à exportação com as da Zona Franca de Manaus, é universal, abrangendo toda e qualquer espécie de tributo” (REsp no. 144.785, j. 21.11.2002, relator o Min. Paulo Medina).

Sintomático disso é que a Corte Superior vem reconhecendo às vendas para a ZFM a aplicabilidade de regras dispensadas às exportações relativamente a espécies tributárias cuja própria instituição é posterior ao Decreto-lei no. 288/67, entre as quais a COFINS e ao PIS. Entre muitos precedentes, veja-se somente o seguinte:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIVALÊNCIA. DL NO. 288/67. ACÓRDÃO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. SÚMULA 83/STJ. PRECEDENTES. (...)

Esta Corte possui entendimento assente no sentido de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, para efeitos fiscais,

conforme disposições do Decreto-lei no. 288/67".(REsp no. 802.474, j. 05.11.2009, relator o Min. Mauro Campbell Marques)

Isso significa que a comunicação do regime jurídico-tributário das exportações às vendas para a ZFM é, desde o advento do Decreto-lei no. 288/67, automática. Não é preciso que, a cada nova imposição fiscal às exportações ou a cada nova desoneração que as favoreça disposições análogas sejam editadas para contemplar os negócios envolvendo a Zona Franca de Manaus. Uma vez definidas, para qualquer espécie impositiva, as regras regentes das exportações, o tratamento é imediatamente extensivo às operações com mercadorias nacionais destinadas à ZFM.

Ao contrário do que propagado no aresto recorrido é a desequiparação – e não a equiparação – que estaria a requerer a edição de norma excepcional. E, ainda assim, apartar as duas realidades, no que se refere ao tratamento fiscal aplicável a cada qual, pode significar violação ao artigo 40, do ADCT. Vejamos.

Quando da instituição da COFINS, a LC no. 70/91 conferiu disciplina diferenciada às exportações por meio de seu artigo 7º:

“Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

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

(...)

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, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

(...)

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

Este contexto legislativo sobreviveu inalterado à promulgação da Lei no. 9.718/98 que, predisposta a disciplinar amplamente a COFINS, veiculou em seu artigo 2º regra que assegurava a coexistência das novas disposições com aquelas anteriores, com as quais não contrastassem: *“As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, **observada a legislação vigente** e as alterações introduzidas por esta lei.”*

A próxima modificação veio somente em junho de 1999, quando da edição da Medida Provisória no. 1.858-6, cujos artigos 14 e 23 respectivamente prescreveram:

“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;

§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.”

“Art. 23. Ficam revogados:

(...)

II – a partir de 30 de junho de 1999:

(...)

b) o art. 7º da Lei Complementar no. 70, de 1991, e a Lei Complementar no. 85, de 15 de fevereiro de 1996;”

Revogando o tratamento dado à matéria pela LC no. 70/91, a MP no. 1.858-6/99 manteve a desoneração conferida às exportações propriamente ditas mas, em contrapartida, ressaltou expressamente do regime as vendas a estabelecimentos sediados na ZFM, submetendo ao tributo, portanto, as receitas daí advindas.

Sucede que o Poder Judiciário repreendeu a iniciativa. Provocado via ação direta de inconstitucionalidade proposta pelo Governador do Amazonas, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em decisão liminar, vislumbrou ofensa ao artigo 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de acordo com o qual a Zona Franca de Manaus subsistiria incentivada por regimes fiscais diferenciados até o ano de 2013 (ADI 2.348). Eis o texto em questão:

“Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais pelo prazo de vinte e cinco anos a partir da promulgação da Constituição.”

Fato é que, por força da liminar, a expressão “a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus” constante do citado artigo 14, da MP n. 1.858-6/99 – a esta altura reeditado na MP no. 2037-24 – foi suspensa com efeitos prospectivos. E aí vem o acontecimento decisivo: nas edições subseqüentes da mesma medida provisória, a começar pela MP no. 2.037-25, publicada em 21.12.2000, e em todas as demais, inclusive na MP no. 2.158-35/01, cuja vigência tornou-se definitiva com o artigo 2º, da EC no. 32/01, o Executivo removeu a referência à Zona Franca de Manaus da cláusula restritiva aos limites da isenção.

Quer dizer, o artigo 14, reproduzido na MP no. 2.037-25 e em todas as reedições do mesmo veículo, deixou de conter, no §2º, a menção à Zona Franca de Manaus. Veja-se:

“Art. 14.

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

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

Perceba-se que, não mais excepcionando da regra isencional as vendas para a ZFM, as receitas resultantes da operação acabaram favorecidas pela exoneração, dado que, como exposto, estão equiparadas às exportações por obra do Decreto-lei no. 288/67. Bastou que as novas edições da MP 2.037 removessem a norma distintiva para a equivalência de regimes imediatamente se estabelecer já em nível legal, sem que, para reconhecê-la, seja preciso evocar o artigo 40, do ADCT.

Foi possivelmente por este motivo – a omissão dos estabelecimentos da ZFM no §2º do artigo 14, da MP no. 2.037 – que o autor da ADI no. 2.348 deixou de aditar a petição inicial à medida que novas edições se superpunham. Nenhum sentido haveria em fazê-lo, afinal, se a inconstitucionalidade apontada nas primeiras versões da medida provisória não fora cometida naquelas publicadas após o deferimento da liminar. E foi esta a razão pela qual o Supremo Tribunal Federal entendeu, anos depois, que a ADI perdera o objeto.

A equiparação, todavia, vem sendo positivamente assegurada pelo artigo 14 da MP no. 2.037-25, desde 21.12.2000, pouco importando, para estas considerações, que a liminar deferida na ADI no. 2.348 tenha perecido ante a extinção daquele processo. Neste sentido tem se posicionado parcela significativa dos julgadores deste Colegiado, entre os quais:

“Ainda de acordo com este raciocínio, entendo que, a partir de dezembro de 2000, deve-se reconhecer a existência do benefício pretendido, sendo indiscutível a equiparação das remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus à exportação.”
(Acórdão no. 201-79.407, Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas)

Como o fato gerador objeto da DCOMP em questão é posterior a este marco temporal – 21.12.2000 – é de se admitir, ao menos em tese, o recolhimento a maior.

O empecilho que anteverjo ao acolhimento do recurso não é, pois, “de direito”. É “de fato” e tem raízes na (in)suficiência dos elementos de prova colacionados aos autos. Para documentar seu alegado direito, a recorrente produziu seja em Primeiro Grau, em seguida ao protocolo da manifestação de inconformidade, seja por ocasião do recurso voluntário:

- (a) planilha extra-contábil, objetivando ilustrar o cálculo de apuração da COFINS no período de apuração e o montante das receitas auferidas com vendas à ZFM;
- (b) cópia da guia DARF com que efetuou o pagamento supostamente a maior do tributo;
- (c) relatório de auditoria fiscal contratada para a apuração do indébito;
- (d) cópia da primeira página das DCTF retificadora do débito de COFINS inicialmente confessado; e, enfim,
- (e) extrato de consulta à página da SUFRAMA na internet, onde consta relação de notas fiscais emitidas pela recorrente e internadas na ZFM no período de apuração.

Sucedo que o extrato mencionado no item (e) logo acima indica somente os números das notas fiscais que acobertaram a remessa das mercadorias à ZFM, sem especificar, contudo, os valores das respectivas transações e as datas em que ocorreram. Embora se saiba que a recorrente, de fato, efetuou vendas a estabelecimentos instalados na região, é impossível afirmar, porém, se os negócios realmente ocorreram no período de apuração considerado e,

pior, se, somados, totalizam o valor que, no seu demonstrativo, a interessada atribui às receitas indevidamente acrescidas à base de cálculo do tributo.

Observo que teria sido perfeitamente possível à interessada produzir, por exemplo, cópia das notas fiscais listadas no extrato da SUFRAMA – como, aliás, consigno que chegou a fazer em processos análogos sob a relatoria deste Conselheiro – considerando, inclusive, que o próprio extrato revela não ser grande o número das operações em questão.

Mais do que isso, para que a pretensão recursal acabasse acolhida, seria igualmente preciso convencer que as receitas auferidas nestas operações com a ZFM já não haviam sido prévia e espontaneamente excluídas da apuração da COFINS, quando do cálculo original da obrigação. Também isso, entretanto, restou insatisfatoriamente comprovado.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Marcos Tranchesi Ortiz