



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

Processo n° 10882.900936/2008-73
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-003.935 – 3ª Turma
Sessão de 07 de junho de 2016
Matéria COMPENSAÇÃO COFINS
Recorrente SHERWIN-WILLIAMS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. INCIDÊNCIA.

Até julho de 2004, não há ato legal específico que conceda isenção ou outra forma de desoneração da COFINS nas vendas à Zona Franca de Manaus.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Érika Costa Camargos Autran (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), 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 (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte contra acórdão proferido pela 1ª Turma Especial da Terceira Seção do CARF, que por voto de qualidade negou provimento, ao Recurso Voluntário, sob a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

A partir da edição da Medida Provisória nº 1.8586, de 29 de Junho de 1999, não são isentas das contribuições PIS e Cofins as receitas decorrentes de vendas de mercadorias às empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

Recurso Voluntário Negado"

Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP) mediante a qual a contribuinte pretendeu extinguir débito com pretensão crédito com origem em pagamento indevido de contribuição social.

O crédito utilizado na compensação teria origem em pagamento da contribuição na parcela calculada sobre vendas realizadas à Zona Franca de Manaus.

A divergência suscitada pelo sujeito passivo diz respeito à isenção do PIS/Cofins sobre mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, garantidas, no seu

entendimento, por força da aplicação conjugada do art. 4º do DL n.º 288/67 com o art. 40 do ADCT.

Defende que o mesmo tratamento dado às exportações, aplicável às vendas realizadas à Zona Franca de Manaus, seria também extensível às vendas efetuadas para destinatários sediados nos municípios integrantes das Are-as de Livre Comércio.

Então, no caso presente do recurso especial, concentra-se no mérito da questão (direito ao creditamento na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus).

O recurso foi admitido por intermédio de despacho do Presidente da Câmara recorrida.

Contrarrazões foram apresentadas.

É o relatório, em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Inicialmente cabe mencionar que o recurso especial interposto pela Contribuinte é tempestivo e, a meu ver, encontram-se reunidos os pressupostos de admissibilidade.

A Constituição da República de 1988 mantém a Zona Franca de Manaus como conseqüência de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: o de corrigir as desigualdades regionais (art. 3º, III, da CF), tendo em vista o distanciamento geográfico da área, o que dificultava demasiadamente o seu desenvolvimento econômico.

Apenas para relembrar, o artigo 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, preceitua:

“Art. 40 - É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportações 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”.

O prazo acima foi postergado em mais dez anos pelo incluso art. 92 do mesmo ADCT:

“Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

Em face disso, ganhou relevância o disposto no art. 4º, do Decreto-Lei n.º 288/67, norma que foi recepcionada na ordem constitucional em vigor, e que estatui:

"A exportação de mercadorias de origem nacional para o 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".

Extrai-se da leitura do texto legal que os benefícios concedidos às mercadorias exportadas para o estrangeiro, devem ser igualmente deferidos às mercadorias exportadas para a Zona Franca de Manaus, o que abrange, inclusive, as isenções do “PIS” e da “COFINS”.

A isenção do PIS e da COFINS que favorecia os produtos destinados à exportação foi conferida, originariamente, pela Lei n.º 7714/88 (art. 5º) e pela Lei Complementar n.º 70/91 (art. 7º), respectivamente.

Entendo que se o ordenamento jurídico positivo equipara as vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, às vendas para o exterior, parece óbvio que a isenção conferida às remessas de mercadorias para outros países, devam, por igual, beneficiar

as vendas de produtos nacionais para os limites geográficos da Zona Franca de Manaus, atendendo de modo pleno ao interesse do Constituinte em manter os incentivos fiscais àquela importantíssima Região do País.

Em que pese o fato de a equivalência estabelecida entre a exportação para o exterior e a venda de produtos para a Zona Franca de Manaus haver sido estabelecida em um Decreto-Lei, norma que fora editada antes do advento da Carta Política de 1988, penso que a referida equivalência foi recepcionada pela nova ordem constitucional, em face do que se acha disposto no art. 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - **ADCT**, donde se infere, pois, que se encontra em pleno vigor.

Contudo dita benesse veio a ser revogada quanto à COFINS, com o advento do Decreto n.º 1030/93, e, quanto ao PIS, com o advento da Medida Provisória n.º 622/94.

Essas normas foram sucessivamente reeditadas e/ou ratificadas e culminaram com a edição da Medida Provisória n.º 1858/99 e, posteriormente, da Medida Provisória n.º 2037/19.

A matéria foi amplamente discutida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.348-9-DF, que suspendeu, por decisão liminar, a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", contida no inciso I, do § 2º, do art. 14, da MP n.º 2.037-24, de 23.11.2000, o que resultou na suspensão da revogação do benefício fiscal.

Transcrevo, a propósito, excerto do entendimento subscrito pelo Relator da referida Adin, o em. Ministro Marco Aurélio, que sintetiza toda a questão jurídica relacionada ao presente feito:

“Portanto, não é sequer razoável, sob o ângulo constitucional, a vinda à balha de dispositivos, como o do inciso I do § 2º do artigo 14, o do artigo 32 da Medida Provisória n.º 2.037/24, que estabelecem justamente o contrário do pretendido com o texto do artigo 40 do Ato das Disposições Transitórias. Defiro a liminar e suspendo, com eficácia ex nunc, o dispositivo atacado, ou seja, o inciso I do §2º do artigo 14 o do artigo 32 da Medida Provisória n.º 2.037/24”

Posteriormente essa Ação Direta de Inconstitucionalidade foi julgada prejudicada pelo Relator, com prejuízo da medida liminar deferida, porque a petição inicial não foi aditada, após as sucessivas reedições da Medida Provisória n.º 2.0371.

Mesmo que a Adin n.º 2.348-9-DF tenha sido considerada prejudicada, por razões de ordem formal, penso que o raciocínio jurídico resultante da análise liminar da questão constitucional sob enfoque, deve ser prestigiado, para o fim de se reconhecer que **a isenção deve ser reconhecida.**

Assim, com fundamento no artigo 4º do Decreto- Lei n.º 288/1967, combinado com a previsão contida nos artigos 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as receitas provenientes de vendas a Zona Franca de Manaus jamais poderiam ser tributadas pela Cofins ou pelo PIS.

E o posicionamento aqui defendido pode ser sintetizado pelo entendimento do Ministro Teori Albino Zavascki, quando do julgamento do REsp. 1084.380/RS, em 29.03.09, segundo o qual:

“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 comercio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, por 25 ano, a partir da promulgação da Constituição”.

Ora, entre as “características” que tipificam a ZAFM 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 ZFM, ou reexportação pra 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 ZFM são, para efeitos fiscais,

exportações para o exterior. Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à ZF.

Assim, entendo que a contribuição apurada e recolhida pela recorrente sobre as receitas de vendas mercadorias para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, constitui indébito tributário passível de restituição/compensação.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Fui incumbido de apontar as razões que levaram o colegiado, por voto de qualidade, a negar provimento ao recurso do contribuinte, sob o entendimento de que, até a redução a zero da alíquota da contribuição efetuada em julho de 2004, não havia qualquer dispositivo legal que concedesse isenção de COFINS às vendas para aquela área.

O argumento inicial em sentido contrário busca-a na própria norma que criou a Zona Franca de Manaus. Segundo tal entendimento, o art. 4º do Decreto-lei 288, ao afirmar que as remessas para aquela região equiparavam-se a exportação para o exterior, deveria ser estendido à COFINS, embora, cediço, ela somente tenha sido posteriormente criada.

E isso porque 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.

Pretendem alguns 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.

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 tachada 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 julho de 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 mediata, 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 unânime, 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. É que, nos termos constitucionais, a concessão de isenção requer lei específica¹, de modo que, ou se aceita que seja ela o decreto-lei ou ela não existe.

Não se pode inferir que haja uma lei simplesmente porque um parágrafo em artigo de lei posterior a "exclua".

Em outras palavras, há apenas dois caminhos interpretativos. O primeiro: se considera que o decreto-lei 288 fez uma equiparação genérica das vendas àquela região a exportação e, portanto, qualquer ato posterior que concedesse benefício (isenção ou outro) a operações de exportação se aplicava imediatamente e automaticamente às vendas para lá. Nesse caso, a isenção concedida pela Lei Complementar 85 a elas se estende, mesmo não tendo ela sido expressamente referida no dispositivo. Essa interpretação contraria, a meu ver, o art. 150, § 6º da Constituição.

Ou, como entendo eu, considera-se que não havia dispositivo que concedesse isenção ou qualquer outra forma de desoneração àquelas vendas até a redução a zero de sua alíquota, promovida em 2004. Não contemplo um terceiro caminho.

Com tais considerações, negou-se provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos