



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

**Processo nº** 10882900984200861  
**Recurso nº** 10.882.900984200861 Voluntário  
**Acórdão nº** **3401-01.523 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de agosto de 2011  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** SHERWIN WILLIAMS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Não cabe à Administração suprir, por meio de diligências, mesmo em seus arquivos internos, má instrução probatória realizada pelo contribuinte. Sua denegação, pois, não constitui cerceamento do direito de defesa que possa determinar a nulidade da decisão nos termos dos arts. 59 e 60 do Decreto 70.235/72.

COFINS. 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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso do contribuinte. Vencidos os Conselheiros Júlio Ramos (Relator) e Ewan Teles Aguiar, que negavam provimento. Designado o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho para redigir o

Assinado digitalmente em 16/08/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, 16/08/2011 por ODASSI GUERZONI FILH

O

Autenticado digitalmente em 16/08/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Emitido em 24/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS – Presidente e Relator.

**Error! Reference source not found.** - Redator designado.

EDITADO EM: 16/08/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ewan Teles Aguiar, Odassi Guerzoni Filho, Ângela Sartori e Jean Cleuter Simões Mendonça.

## Relatório

A empresa acima transmitiu eletronicamente diversos PerdComp comunicando compensações com direito creditório de PIS e COFINS que entende terem sido recolhidos indevidamente nos períodos de apuração compreendidos entre 2000 e 2005.

As declarações eletrônicas foram examinadas inicialmente pela DRF Osasco, que considerou inexistente o direito creditório ao constatar que ele correspondia exatamente aos valores das contribuições espontaneamente confessadas pela empresa em suas DCTF. Foram, por isso, expedidos despachos decisórios simplificados não homologatórios das compensações comunicadas.

Tais despachos foram objeto de manifestações de inconformidade em que a empresa procurou justificar o seu direito pela afirmação de que teria efetuado recolhimentos das contribuições sobre receitas obtidas com a venda de produtos para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) que ela entende serem isentas de ambas as contribuições em todo o período. Reconheceu não ter retificado as DCTF anteriormente à entrega das Dcomp, mas informou que estava procedendo a isso.

A empresa anexou diversos documentos à manifestação de inconformidade. Para a maioria dos processos, mas não a totalidade, entre eles se encontra planilha demonstrativa do valor pretendido, em que é discriminada, por nota fiscal, a receita obtida com aquelas vendas. Mesmo nos processos em que consta tal planilha, ela não veio acompanhada dos próprios documentos fiscais ou livros fiscais ou contábeis.

Analizadas pela DRJ Campinas, as manifestações não foram acolhidas, ainda que tenha sido reconhecido que a empresa àquela altura já retificara as DCTF, pondo-as em conformidade com as compensações pretendidas. Para não reconhecer o direito creditório, a DRJ ratificou o entendimento administrativo, objeto do Parecer PGFN nº 1789/2002, de que até o período de apuração dezembro de 2000 não há qualquer ato que conceda isenção a tais vendas ou qualquer outra forma de desoneração. No entender da administração, apenas no período compreendido entre 22 de dezembro de 2000 e 25 de julho de 2004 há isenção quando as vendas para a ZFM se enquadrem, ademais, nas disposições dos incisos IV, VI, VIII ou IX da Medida Provisória 2037 e suas reedições. A partir de 26 de julho de 2004, passou a haver desoneração, sob a forma de redução a zero das alíquotas, para toda e qualquer venda realizada para aquela região, mesmo que não enquadrada nas disposições acima.

Destarte, para os recolhimentos relativos a fatos geradores ocorridos até 21 de dezembro de 2000 afirmou não haver o direito alegado. Para os recolhimentos relativos ao período compreendido entre 22 de dezembro de 2000 e 26 julho de 2004 afirmou que caberia à empresa provar que as vendas se enquadram nas disposições acima o que, sozinha, a planilha untada (quando presente) não consegue fazer. Para recolhimentos posteriores, a julho de 2004 afirmou não ter a empresa juntado qualquer elemento comprobatório de seu direito, como lhe competia, nem mesmo a mencionada planilha.

Os recursos, todos ofertados tempestivamente, requerem preliminarmente a nulidade da decisão porque teria inovado nos fundamentos do despacho decisório, que em

nenhum momento analisou o fundamento do pedido nem requereu esclarecimentos adicionais, limitando-se a denegá-lo porque condizente com confissão de dívida anterior. Também porque a DRJ não analisou, com base nas informações de que dispõe internamente, a procedência do pedido ao menos naqueles meses em que reconhece possível o direito alegado, o que também constituiria cerceamento do seu direito de defesa. No mérito, defende haver a isenção em todo o período porque o decreto-lei 288, que criou a ZFM, teria equiparado as vendas para lá a uma autêntica exportação para todos os efeitos fiscais e que tal disposição ganhou o status de lei complementar em virtude da edição, na mesma data, do Ato Complementar n 35/67, em que se estendeu aquela equiparação a todas as zonas francas e áreas de livre comércio. Assim, desde que reconhecida a isenção das contribuições para a receita de exportações (Lei Complementar 85/2002 e Lei nº 7.714/88) esta também se aplicaria às vendas à ZFM e não poderia ter sido revogada por lei ordinária como pretendeu a Medida Provisória 2037. Afirma que esse entendimento já seria assente no Poder Judiciário, inclusive objeto de decisão liminar concedida pelo Ministro Marco Aurélio na ADIn nº 310-1 que questionava tal revogação, o que teria provocado a ausência do mesmo dispositivo nas reedições daquela MP. Aduz ainda que já há diversas decisões do STJ reconhecendo a não incidência na hipótese, de que cita exemplo, pugnando pela sua observância na esfera administrativa em respeito ao decreto 2.346/97.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Como dito, o recurso é tempestivo e a matéria nele versada é da competência desta Seção do CARF. Dele conheço, pois.

Começando pelas preliminares levantadas, que postulam o reconhecimento da nulidade da decisão atacada, entendo que devam ser rejeitadas.

Isso porque, diferentemente do que afirma a empresa, não houve modificação de fundamentação entre o despacho decisório e a decisão da DRJ. Com efeito, no momento em que apresentou a sua declaração eletrônica de compensação as informações constantes nos controles internos da SRF eram suficientes para sua denegação, pois ao recolhimento apontado correspondia débito reconhecido de mesmo valor.

Considero perfeitamente possível que a análise inicial a isso se restrinja especialmente porque, como se sabe, as declarações de compensação não trazem campo para que o declarante explicito o motivo de o recolhimento ter sido indevido ou a maior. Nesses termos, o primeiro requisito a ser observado é que o contribuinte não possua débito de mesma magnitude espontaneamente confessado ou administrativamente apurado. Somente ultrapassado esse requisito é que deve a Administração passar ao exame da liquidez e da certeza do direito postulado, que serão apuradas em confronto com a legislação.

Destarte, é somente com o oferecimento da manifestação de inconformidade, instauradora do litígio, que a Administração terá a oportunidade de conhecer os motivos do contribuinte, examiná-los e homologar ou não a compensação comunicada. É claro que nada impede que ela se antecipe a isso e, já no âmbito da DRF, requeira do contribuinte esclarecimentos adicionais que lhe permitam, inclusive, homologá-la de logo. Não está a isso obrigada, entretanto, principalmente quando se reconhece o imenso número de declarações de compensação diariamente transmitidas, muitas das quais sem qualquer fundamento.

Nessa ordem de idéias, penso que constitui cerceamento do direito de defesa a eventual recusa ao exame de tais razões somente porque a DCTF não tenha sido retificada previamente à entrega da Dcomp. Igualmente seria o caso se, concordando com a existência do direito na forma pleiteada, a DRJ o houvesse denegado “por falta de provas” mesmo havendo no processo planilha que mencionasse notas fiscais das operações.

Nenhuma das hipóteses ocorreu aqui. De fato, os processos foram implicitamente divididos pela DRJ em três grupos de acordo com o período de apuração a que compete o recolhimento supostamente indevido. Para aqueles ocorridos na vigência da MP 1.858-7 (fevereiro de 1999 a 21 de dezembro de 2000) para aquele órgão julgador nada há a examinar, dado que não reconheceu o próprio direito. Reitero que, para eles, não há elemento algum. Quanto ao período posterior, até julho de 2004, o motivo apontado pela empresa é, no entender do órgão julgador de primeiro grau, insuficiente. Deveras, para a DRJ não basta que as vendas tenham como destino a ZFM. Seria preciso que, ademais, se enquadrassem nas disposições isençionais já mencionadas.

Não considero caber à Administração a instrução probatória em substituição ao contribuinte nem é isso o que esta Casa tem reconhecido, como postula o recurso. Realmente, há decisões que determinam que a Administração supra a ausência de um dado documento cuja apresentação deveria ter sido promovida pela parte. Mas tal entendimento não tem o alcance pretendido na defesa. Limita-se ele aos casos em que o próprio documento já esteja de posse da Administração e tenha sido difícil ou impossível à parte sua apresentação tempestiva. Isso se dá, por exemplo, com documentos tais como DARF e declarações entregues. Nesses termos, descabível indeferir uma compensação que aponte com clareza o recolhimento indevido (data, código de recolhimento) simplesmente porque a empresa não tenha juntado sua cópia nos autos, o mesmo se passando com a DCTF ou a DIPJ comprovadamente entregues.

Aqui, diferentemente, o que se tem é a necessidade, no entender da instância de piso, de apurar se as vendas alegadas se enquadram nas disposições dos incisos IV, VI, VIII ou IX da MP 2037. Tal apuração passa pela constatação da atividade da empresa compradora e dos requisitos postos na legislação: inscrição no REB, ser comercial exportadora inscrita na SECEX, ser *trading company* ou ser *ship's Chandler*. Nenhum deles se encontra expresso em qualquer documento interno em posse da SRF.

Por fim, quanto ao período em que, sem qualquer condição, não deveria ter sido recolhido PIS nem COFINS sobre tais vendas – a partir de julho de 2004 – a empresa nada juntou nos autos que comprovasse as vendas alegadas. O recurso alega que a DRJ estaria obrigada, ainda assim, a promover as diligências que pudessem permitir a ela, recorrente, apresentar suas provas. Não está.

De fato, ausente por completo a prova quando primeiramente se defende a empresa, o máximo que temos admitido é a apresentação da mesma em grau de recurso. Note-se que, ao fazê-lo, ultrapassa-se a letra fria do decreto 70.235, que a exige, impreterivelmente, no momento da apresentação da “impugnação”. Só o fazemos, pois, em respeito ao princípio da verdade material, quando o elemento probante trazido extemporaneamente tem a força de desconstituir lançamento que houver sido mantido pela sua ausência. Do contrário, estar-se-ia a afrontar o princípio constitucional da legalidade.

Novamente não é o que se passa aqui. A empresa não aproveitou a oportunidade de coligir e apresentar a prova faltante. Pelo contrário, limita-se a postular que a decisão seria nula porque não determinara a DRJ as diligências que a poderiam provar.

Ocorre que as diligências previstas no Decreto 70.235 a isso não se destinam. Deveras, elas objetivam apenas permitir a formação da convicção do julgador quando os elementos presentes nos autos não sejam suficientes. Nesse sentido, houvesse a empresa trazido aos autos alguma “prova”, a exemplo da planilha elaborada para o outro período, que constituísse ao menos indício de que as vendas realmente ocorreram, justificar-se-ia um exame mais detalhado. Como já dito, neste último período nada há.

Rejeito, por isso, as alegações de nulidade contra a decisão atacada e passo ao mérito.

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 1º de fevereiro de 1999 e 21 de dezembro de 2000, 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 28 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 respeitosamente ousou divergir. 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 destinam-se a expressar os “aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” (Lei Complementar 95/88, art. 11, III). E, ao fazê-lo, 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 distinta da que esteja contida no caput. 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.

Por não ter ele tratado de nada mais do que a imunidade do ICM, carece de sentido a discussão se sua “revogação” poderia ser promovida por lei ordinária ou medida provisória.

Ademais, mesmo que nos mantenhamos no acanhado método da literalidade, há ainda outros motivos para rejeitar a tese da empresa. Deveras, a primeira referência legislativa a desoneração de receitas de exportação, no que tange às contribuições em comento, se deu em 1988 com a edição da Lei nº 7.714, cujo artigo 5º previu a exclusão, para apuração da base de cálculo do PIS, “do valor da receita de exportação de mercadorias nacionais”. Essa redação, que poderia agasalhar a pretensão da empresa, só vigeu, no entanto, até 16 de março de 1995, pois a partir do dia seguinte, com a entrada em vigor da Lei 9.004, foi acrescentado parágrafo àquele art. 5º expressamente excluindo as vendas à ZFM. Assim, se cogitável, a tese da empresa somente poderia valer até 16 de março de 1995, período a que não se refere qualquer de seus processos.

No que tange à COFINS a situação é diversa. É que a primeira lei que disciplinou a isenção das receitas de exportação fê-lo de forma bem mais precisa. De fato, ali não se usaram expressões genéricas tais como “exportação”, mas sim “venda de mercadorias ou serviços para o exterior realizadas diretamente pelo exportador”. Não me parece duvidoso que aí não cabe equiparação alguma, somente quando a operação de venda envolve um produtor nacional e um cliente no exterior se dá a isenção.

E tanto é assim que o legislador expressamente nomeou as equiparações que pretendeu alcançar: comerciais exportadoras, exportação por meio de cooperativas e fornecimento de bordo a embarcações internacionais desde que contra pagamento em divisas. Essas extensões têm em comum o fato de gerarem divisas para o País. Nada há aí expressamente sobre ZFM; nada permite estender os conceitos aí expressos às vendas para aquela região.

E este fato nos leva adiante do método literal. 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 e induziram a implantação ali de significativo parque industrial. Assim, é apenas a retirada de algum daqueles incentivos que pode ser questionada, não a ausência de extensão de outros que aumentariam ainda mais aquele diferencial. Estes 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 ZFM. 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 nº 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 como já se disse não há tal ato.

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. A sexta versão daquela medida, editada em junho de 1999 mas de efeitos retroativos a fevereiro daquele ano, veio trazer mais confusão ao assunto.

É que, tendo revogado tanto a Lei nº 7.714 (que já vigia com a redação da Lei nº 9.004) como a Lei Complementar nº 85/96, trouxe dispositivo que expressamente exclui as vendas à ZFM. Isso suscitou a discussão se haveria, anteriormente, benefício, ao menos no que tange à COFINS. Entendo, no entanto, de modo diverso.

Como já disse, na redação da Lei Complementar 85/96 não havia como entender incluída aquela região. Ocorre que o novo dispositivo, além de acrescer hipóteses de isenção, voltou a falar genericamente em “exportação de mercadorias para o exterior” como fazia a Lei nº 7.714 antes da alteração introduzida pela Lei nº 9.004.

De fato, tem o ato legal a seguinte redação:

**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;*

*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 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;*

*II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;*



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 que abrangem aquele período, esse foi o fundamento do pedido e a ele deveria ter-se restringido a DRJ. Nesses termos, só causa mais imbróglio a afirmação constante nos acórdãos que o analisam de que “haveria direito” no período de 22 de dezembro de 2000 a 25 de 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.

Cabe, por isso, manter aquela decisão, vez 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, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator

## Voto Vencedor

CONSELHEIRO ODASSI GUERZONI FILHO

Não obstante as ponderosas argumentações do voto vencido, dele divirjo quanto ao mérito, não obstante admita a controvérsia que o tema encerra, tanto que eu mesmo me posicionara na mesma linha do Ilustre Relator, tendo, posteriormente, modificado o entendimento conforme as razões a seguir expostas.

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 utilizados por aqueles que entendem 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 abrigadas, por isenção durante o período de abril de 1992<sup>1</sup> até dezembro de 1999<sup>2</sup>, 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 para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”. (*grifei*)

Paralelamente, 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:

<sup>1</sup> Data da eficácia da LC nº 70/91.

<sup>2</sup> Provavelmente, a Recorrente pretendeu referir-se à data da Emenda Constitucional nº 33, de dezembro de 2001.

"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, além de tudo, consideram inconstitucionais as disposições do citado inciso I, do § 2º, do art. 14, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001-35, de sorte que as 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 1992<sup>3</sup> até dezembro de 1999<sup>4</sup>, e por imunidade constitucional, a partir de janeiro de 2000.

Diante desse contexto, trato, 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.

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

De se registrar que, não obstante procure-se 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. (...) <sup>5</sup>", 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 <sup>6</sup>'".

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 arquivada<sup>7</sup>, 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:

<sup>3</sup> Data da eficácia da LC nº 70/91.

<sup>4</sup> Provavelmente, a Recorrente pretendeu referir-se à data da Emenda Constitucional nº 33, de dezembro de 2001.

<sup>5</sup> Junior, Nicolau Konkel. Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência. São Paulo. Quartier Latin, 2005, p. 442.

<sup>6</sup> Contribuições Sociais. Op. Cit., p. 444.

<sup>7</sup> Foi julgada prejudicada pelo relator, com prejuízo da medida liminar deferida, porque não aditada a petição inicial após as sucessivas reedições da Medida Provisória 2.037/2000.

“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;

(...) “

Ou seja, não se reconhece 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 ADTC e do art. 149, § 2º, da Constituição Federal, com a ao inciso II, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001<sup>8</sup>, 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, omisso, 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 superiores<sup>9</sup>, 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 das 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:

“(..)

<sup>8</sup> Dispõe serem isentas as receitas da exportação de mercadorias para o exterior.

<sup>9</sup> STJ, REsp 2233.405; REsp 982.666; AgRf no REsp 1.058.206; STF, Adin 2.348-9. FILH

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. 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, acolho os argumentos da Recorrente e dou-lhe provimento, de modo que seja reconhecido o direito creditório decorrente dos pagamentos efetuados a maior da contribuição em face da inclusão na sua base de cálculo das vendas efetiva e comprovadamente realizadas para a Zona Franca de Manaus.