



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

Processo nº 10875.001183/2004-87
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-001.017 – 1ª Turma Especial
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria COMPENSAÇÃO - CRÉDITO COFINS - EXPORTAÇÃO - ZFM
Recorrente CADBURY ADAMS BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO
DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/1991 a 31/12/1999

DECADÊNCIA. RESTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS INDEVIDAMENTE. TESE DOS CINCO ANOS MAIS CINCO. LEI COMPLEMENTAR 118/05.COFINS.

Em que pese a Lei Complementar 118/05 ter alterado o prazo decadencial para que o contribuinte pleiteie a restituição dos tributos, o STF no RE 566621, entendeu por bem em considerar válida a aplicação do novo prazo decadencial tão-somente às ações ajuizadas a partir de 9 de junho de 2005.

DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NECESSIDADE DE NOVA DECISÃO.

É direito do administrado submeter o exame da matéria litigiosa nas duas instâncias administrativas. Portanto, quando superados pelo órgão julgador *ad quem* os pressupostos que fundamentavam o julgamento proferido pela instância *a quo*, deve o processo ser devolvido à unidade de origem para a apreciação das demais questões mérito.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a prejudicial de decadência. Pelo voto de qualidade decidiu em não se declarar a nulidade parcial da Decisão da DRJ acerca da isenção da Cofins para a Zona Franca de Manaus. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Raquel Motta Brandão Minatel. Em relação à nulidade parcial da Decisão da DRJ farão declaração de voto os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl e Raquel Motta Brandão Minatel. Pelo voto de qualidade deu-se parcial provimento no sentido de retornar o processo à Delegacia de origem para apreciação do mérito, aplicando-se o rito do PAF. Vencidos os

Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Raquel Motta Brandao Minatel que davam provimento ao recurso e reconheciam a isenção da Cofins. Designado o Conselheiro José Luiz Bordignon para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel- Relatora

(assinado digitalmente)

Jose Luiz Bordignon- Redator Designado

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio de Castro Pontes, Raquel Motta Brandão Minatel, José Luiz Bordignon, Sidney Eduardo Stahl, Paulo Sérgio Celani, Maria Inês caldeira Pereira da Silva Murgel.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ-Ribeirão Preto/SP (fls. 93 e seguintes), abaixo transcrito:

A interessada acima qualificada ingressou com a Declaração de Compensação (Dcomp) à fl. 01, protocolada em 14/04/2004, visando à homologação da declaração do débito fiscal de sua responsabilidade, no valor de R\$ 783.923,90 (setecentos e oitenta três mil novecentos e vinte e três reais e noventa centavos), vencido em 15/04/2004, referente à contribuição para o Financiamento Seguridade Social (Cofins), indicando como créditos financeiros o montante de mesmo valor decorrente de pagamentos indevidos a título dessa mesma contribuição apurada e paga sobre receitas de vendas de mercadorias, no período de competência de abril de 1994 a dezembro de 1999, para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, conforme planilha as fls. 03/04.

Por meio do Despacho Decisório às fls. 69/72, datado de 17/03/2006, de cuja ciência a interessada foi intimada em 24/03/2006, a DRF em Bauru, SP, não homologou a compensação do débito fiscal declarado sob o fundamento de que os créditos financeiros indicados na Dcomp eram ilíquidos e incertos, ou seja, para o período compreendido entre os meses março de 1994 a março de 1999, o direito à compensação encontrava-se decaído, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), arts. 165, I, e 168, II, e, para o período de abril dezembro de 1999, a totalidade do direito creditório não foi suficientemente demonstrada nos autos.

Cientificada daquele despacho decisório, inconformada, a interessada interpôs a manifestação de inconformidade as fls. 75/90, requerendo, em preliminar, a sua nulidade sob o argumento de cerceamento do seu direito de defesa, e, no mérito, a homologação da compensação do débito declarado, afastando-se a decadência e reconhecendo-se a isenção da Cofins sobre as receitas de vendas de mercadorias, no período de abril de 1994 a dezembro de 1999, a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus.

Em relação ao cerceamento do seu direito de defesa e a anulação do despacho decisório recorrido, segundo seu entendimento, caberia à DRF diligenciar para que ela apresentasse os documentos necessários à verificação da certeza do crédito financeiro indicado na Dcomp e não simplesmente indeferir a homologação da compensação sob o argumento de que: "Quanto ao período compreendido entre os meses de abril de 1999 a dezembro de 1999, dado não se achar a totalidade do direito creditório pleiteado, suficientemente demonstrado nos autos, para que se possa certificar sobre a inteireza do crédito solicitado pelo contribuinte".

Além de a própria Secretaria da Receita Federal, por meio das declarações eletrônicas entregues pelo contribuinte, dispor de

todas as informações necessárias A fiscalização e a verificação do pedido formulado, a IN SRF nº 600, de 2005, art. 24, condiciona o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos e, ainda, A realização de diligências para se verificar a exatidão das informações prestadas.

Assim, a simples alegação e a inércia da DRF em Bauru não podem servir de base para a não-homologação do débito fiscal, objeto desta Dcomp.

No mérito, discorreu sobre a criação da Zona Franca de Manaus, sua manutenção por meio do ADCT, art. 40, da Constituição Federal de 1988, concluindo que as vendas de mercadorias para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus equivalem a exportações para o estrangeiro, gozando as operações de todos os benefícios destas, inclusive a isenção da Cofins, nos termos dos Decretos-lei nº 288, de 1967, e nº 356, de 1968, e da Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º. Quanto à decadência, segundo seu entendimento, o prazo quinquenal, para se repetir indébitos referentes a tributos sujeitos a lançamento por homologação, como a Cofins, deve ser contado a partir da data da homologação expressa e/ ou tácita do pagamento efetuado sob condição resolutória, quando então ocorre a extinção do crédito tributário. Não ocorrendo a homologação expressa, a tácita ocorre depois de 05 (cinco) anos, contados da data do respectivo fato gerador, conforme estabelece o CTN, art. 150, § 4º, resultando prazo total de dez anos para se repetir os respectivos indébitos, ou seja, 05 (cinco) anos para a extinção tácita e mais 05 (cinco) para a decadência do seu direito..”

Analizando o litígio, a DRJ-Ribeirão Preto/RS entendeu por bem não homologar a compensação declarada (fls. 215), conforme ementa abaixo transcrita:

DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/1994 a 31/12/1999 COFINS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

A isenção da Cofins prevista no art. 14 da Medida Provisória (MP) nº 2.037-25, de 2000, atual MP nº 2.158-35, de 2001, sobre vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se somente para os fatos geradores ocorridos a partir de 18 de dezembro de 2000.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 06/05/1994 a 13/04/1999 INDÉBITO FISCAL. DECADÊNCIA.

A decadência do direito de se pleitear restituição e/ ou compensação de indébito fiscal ocorre em cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A simples alegação, pela autoridade administrativa, de que a totalidade do direito creditório pleiteado não foi suficientemente demonstrada nos autos, não constitui cerceamento do direito de defesa nem implica nulidade do despacho decisório porque isto

não prejudicou a interposição da respectiva manifestação de inconformidade nem prejudica o julgamento em primeira instância.

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Data do fato gerador: 15/04/2004 DECLARAÇÃO DE
COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO.*

A homologação de compensação de débito fiscal, mediante a entrega de Declaração de Compensação (Dcomp) pelo sujeito passivo, depende da certeza e liquidez do crédito financeiro utilizado pelo contribuinte.

Solicitação Indeferida

Às fls. 223 e seguintes, consta recurso voluntário apresentado tempestivamente, no qual a empresa traz as seguintes alegações, em resumo:

- *Que seu direito de defesa foi cerceado, uma vez que a fiscalização não reconheceu o crédito indicado em seu pedido de compensação sem analisar demais documentos que comprovariam a existência do crédito. Que a fiscalização poderia ter requerido documentação suplementar para analisar a existência do crédito, mas manteve-se inerte;*
- *Que, in casu, é “equivocado o entendimento segundo o qual estaria decaído o direito de requerer os valores recolhidos indevidamente no período de 05 (cinco) anos anteriores à data do protocolo do pedido (declaração de compensação)”.*
- *.que as vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação e que, por isso, não constituem fato gerador da COFINS. Assim, os créditos utilizados na compensação deveriam ser reconhecidos pela fiscalização.*

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Relatora

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

A questão posta em discussão envolve três principais pontos, quais sejam (i) prazo decadencial para requerimento de restituição de créditos tributários pagos indevidamente pelo contribuinte; (ii) isenção da COFINS incidente sobre as receitas oriundas de vendas para a Zona Franca de Manaus; e (iii) existência ou não do crédito indicado na declaração de compensação apresentada pelo Recorrente.

Por fins didáticos, os pontos acima indicados serão analisados separadamente e na ordem em que foram citados.

Primeiramente, com relação ao prazo decadencial, assiste razão ao Recorrente.

Como se denota dos autos, ao apresentar sua declaração de compensação, o Recorrente indicou como créditos valores decorrentes de pagamentos indevidos a título de COFINS apurada e paga sobre receitas de vendas de mercadorias destinadas para Zona Franca de Manaus, no período de competência de abril de 1994 a dezembro de 1999. O protocolo do pedido de restituição (cumulado com o pedido de compensação) se deu em 14/04/2004. Ou seja, o pedido de restituição se deu dentro do prazo de 10 anos, contados desde a ocorrência do fato gerador.

E é este, *in casu*, o prazo que deve ser aplicado. Explica-se.

Até o advento da Lei Complementar 118 de 09 de Fevereiro de 2005 era pacífico nos Tribunais entendimento de que o prazo para requerer a restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação seria de 10 anos (tese dos 05 mais 05). Em reiterados julgados, os Tribunais ratificaram o entendimento de que a data de extinção do crédito tributário, para fins de contagem do prazo previsto no artigo 168, I do CTN (Lei 5.172/66), se daria depois de decorridos 05 anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo (homologação tácita). Após este prazo se iniciaria o prazo de 05 anos definidos no CTN para que fosse requerida a restituição do indébito tributário. Neste sentido, veja-se, como exemplo, o julgado do Superior Tribunal de Justiça abaixo transcrito:

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR N. 118/05. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. TESE DOS CINCO MAIS CINCO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ISS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

1. Consolidado no âmbito desta Corte que, nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, a prescrição da pretensão relativa à sua restituição, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 118/05 (em 9.6.2005), somente ocorre após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita.

(...)

Todavia, com o advento da citada Lei Complementar 118/05, houve mudança no entendimento. A legislação em referência determinou, em seu artigo 3º, que a extinção do crédito tributário se daria com o pagamento, e não com a homologação tácita do crédito tributário declarado pelo contribuinte. E mais, pretendeu dar efeitos retroativos à aludida interpretação. Confira-se a redação dos artigos 3º e 4º da Lei:

Art. 4o Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3o, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Neste diapasão, sem adentrar, neste momento, em todas as discussões travadas pela doutrina e pelos Tribunais acerca do alcance da referida interpretação, registre-se que o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a questão, considerou que o prazo reduzido para requerer a restituição só se daria após a entrada em vigor da Lei Complementar. Veja-se a ementa do julgado proferido pela Corte Suprema:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da

*segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. **Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados.** Recurso extraordinário desprovido. (RE 566621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273)*

Como mencionado alhures, o pedido de restituição do Recorrente foi protocolizado junto à Delegacia da Receita Federal de Guarulhos em 14/04/2004 e os créditos indicados como pagos indevidamente são do período compreendido entre abril de 1994 e dezembro de 1999. Ou seja, o pedido foi realizado dentro do prazo estipulado pela legislação (interpretação dada pelos Tribunais) vigente à época.

Portanto, *in casu*, não se aplica a decadência invocada pela fiscalização, ficando esta desde já afastada.

O segundo ponto que deve ser abordado nesta decisão é se as receitas oriundas das vendas destinadas à Zona Franca de Manaus estão sujeitas à incidência da COFINS.

De pronto, é importante destacar que, desde o advento do Decreto-Lei 288/67, as remessas destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas às exportações para todos os efeitos fiscais. Confira-se a redação do artigo 4º do mencionado decreto:

*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.*

Ratificando o benefício concedido para desenvolver a região Norte do país, o artigo 40 das ADCT's – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias teve a seguinte redação:

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.

Como se percebe, o constituinte de 1988 prorrogou (garantiu) o benefício concedido pelo legislador de 1967 até o ano de 2013.

Pois bem. Partindo da premissa de que todas as remessas destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas, para fins fiscais, à exportação, desde a edição do Decreto-Lei 288/67, cumpre analisar se, à época dos fatos geradores dos créditos indicados pelo contribuinte como pagos indevidamente, existia isenção da COFINS nas receitas decorrentes de exportação.

Tal ilação não é difícil. O artigo 7º da Lei Complementar 70/91, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, determinava expressamente que as receitas decorrentes de exportação seriam isentas da COFINS. Confira-se:

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

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.

Como se não bastasse, no julgamento da ADIN 2348-9, o Supremo Tribunal Federal suspendeu a expressão "na Zona Franca de Manaus" do inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24 (atual Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001). Tal julgamento ratificou o entendimento de que as vendas realizadas para Zona Franca de Manaus são equiparadas, para fins fiscais, às exportações:

ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL. Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: 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. 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. Suspensão de dispositivos da Medida Provisória nº 2.037-24, de novembro de 2000. (ADI 2348 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 07/12/2000, DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00266)

O que não se pode admitir, data venia, é a interpretação dada pela douta Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto, no sentido de que *“a isenção da Cofins prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se somente para os fatos geradores ocorridos a partir do dia 18 de dezembro de 2000.”*

Ora, como demonstrado, desde o Decreto-Lei 288/67, as remessas para Zona Franca de Manaus são consideradas como sendo exportações, o que foi ratificado pela Constituição Federal de 1988.

Por outro lado, a Lei Complementar 70/91 isentou as receitas de exportação da COFINS. A Medida Provisória nº 2.037-24 (atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) tentou afastar tal isenção, o que não foi recepcionado pelo ordenamento jurídico pátrio, nos termos da decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal. Portanto, não há que se falar em isenção *“somente para os fatos geradores ocorridos a partir do dia 18 de dezembro de 2000”*, como argumentou a douta Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto.

O Superior Tribunal de Justiça, em reiteradas decisões, já se manifestou no sentido de que são isentas do pagamento da COFINS as receitas decorrentes de exportação. A título de exemplo, segue transcrito julgado neste sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISENÇÃO. PIS E COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1002932/SP, JULGADO EM 25/11/2009 SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O art. 4º do DL 288/67 e o art. 40 do ADCT “preserva a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, estendendo às exportações destinadas a estabelecimentos situados naquela região os benefícios fiscais presentes nas exportações ao estrangeiro”. Consectariamente, para efeitos fiscais, a exportação de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale a uma exportação de produto brasileiro para o estrangeiro. Sob esse enfoque, é assente nas Turmas de Direito Público que: “O conteúdo do art. 4º do Dec.lei 288/67, foi o de atribuir às operações da Zona Franca de Manaus, quanto a todos os tributos que direta ou indiretamente atingem exportações de mercadorias nacionais para essa região, regime igual ao que se aplica nos casos de exportações brasileiras para o exterior.”

2. O art. 5º da Lei 7.714/88, com a redação dada pela Lei 9.004/95, bem como o art. 7º da Lei Complementar 70/91 autorizam a exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS respectivamente, dos valores referentes às receitas oriundas de exportação de produtos nacionais para o estrangeiro.

3. Havendo equiparação dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus com aqueles exportados para o exterior, infere-se que a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes: REsp

681.395/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 03/09/2010; REsp 802.474/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 13/11/2009; RESP 223.405-MT, DJ de 01.09.2003, Relator Min. Humberto Gomes de Barros; RESP 144.785-PR, DJ de 16.12.2002, Relator Min. Paulo Medina).

4. O Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar na ADI nº 2348-9, suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", contida no inciso I do § 2º do art. 14 da MP nº 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa à COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus.

5. Assim, considerando o caráter vinculante da decisão liminar proferida pelo E. STF, restam afastados, no caso concreto, os dispositivos da MP 2.037-24 que tiveram sua eficácia normativa suspensa.

(...)

11. Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1292410/AM, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 07/04/2011)

E, ainda, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, foi concedida imunidade às receitas decorrentes de exportação, o que fez dissipar qualquer dúvida porventura remanescente quanto à incidência da COFINS sobre as receitas de vendas destinadas à ZFM, posto que, se a isenção deve ser interpretada literalmente, a imunidade, por ser norma constitucional, exige eficácia máxima.

Dessa forma, conclui-se pela isenção e, agora, imunidade, das receitas decorrentes de vendas efetuadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, em relação à COFINS, devendo ser reformada a decisão recorrida neste ponto.

Indo adiante, imperioso analisar se os créditos utilizados pelo contribuinte são passíveis ou não de compensação. E mais uma vez tem razão o Recorrente em suas razões recursais, quando alega que, eventual falta de documentação invocada pela fiscalização, não afasta o reconhecimento dos créditos dos tributos pagos a maior ou indevidamente.

Ao analisar o pedido de restituição/compensação do Recorrente a Delegacia da Receita Federal de Bauru poderia ter requerido documentos suplementares para verificar a autenticidade dos créditos declarados, principalmente porque, naquela decisão, não houve o indeferimento dos créditos, com base na inexistência de isenção da COFINS incidente sobre as receitas decorrente de remessa para ZFM. Naquela decisão, a DRF entendeu pela decadência de parte do crédito tributário e, com relação ao período não decaído, entendeu que “*não se acha, suficientemente, demonstrado para que se possa certificar sobre a inteireza do crédito solicitado pelo contribuinte.*”

Ora, aquela Delegacia poderia, de ofício, independentemente de requerimento expresso, ter realizado diligências para aferir autenticidade dos créditos declarados pela Recorrente. Esta é a orientação do artigo 18 do Decreto 70.235/72. Confira-se:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A ilação do citado dispositivo do Decreto que rege o processo administrativo é de que deve a Administração Pública se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações dos contribuintes, o que, *data venia*, não foi feito no presente caso.

Deve-se ressaltar, sobre o processo administrativo fiscal, que ele é delineado por diversos princípios, dentre os quais se destaca o da Verdade Material, cujo fundamento constitucional reside nos artigos 2º e 37 da Constituição Federal, no qual o julgador deve pautar suas decisões. Ou seja, o julgador deve perseguir a realidade dos fatos, para que não incorra em decisões injustas ou sem fundamento. Nesse sentido, são os ensinamentos do ilustre Professor James Marins:

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalidade através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. (grifou-se). (MARINS, James. Direito Tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 4. ed. - São Paulo: Dialética, 2005. pág. 178 e 179.)

Sobre o princípio da verdade material, também ensinam os ilustres professores Celso Antônio Bandeira de Mello e José dos Santos Carvalho Filho, respectivamente:

Princípio da verdade material. Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado (...).

(...)

O princípio da verdade material estriba-se na própria natureza da atividade administrativa. Assim, seu fundamento constitucional implícito radica-se na própria qualificação dos Poderes tripartidos, consagrada formalmente no art. 2º da Constituição, com suas inerências.

Deveras, se a Administração tem por finalidade alcançar verdadeiramente o interesse público fixado na lei, é óbvio que só poderá fazê-lo buscando a verdade material, ao invés de satisfazer-se com a verdade formal, já que esta, por definição, prescinde do ajuste substancial com aquilo que efetivamente é, razão porque seria insuficiente para proporcionar o encontro com o interesse público substantivo.

Demais disto, a previsão do art. 37, caput, que submete a Administração ao princípio da legalidade, também concorre para a fundamentação do princípio da verdade material no procedimento (...). (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 24. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 489, 493 e 494)

Pelo princípio da verdade material, o próprio administrador pode buscar as provas para chegar à sua conclusão e para que o processo administrativo sirva realmente para alcançar a verdade incontestável, e não apenas a que ressaia de um procedimento meramente formal. Devemos lembrar-nos de que nos processos administrativos, diversamente do que ocorre nos processos judiciais, não há propriamente partes, mas sim interessados, e entre estes se coloca a própria Administração. Por conseguinte, o interesse da Administração em alcançar o objeto do processo e, assim, satisfazer o interesse público pela conclusão calcada na verdade real, tem prevalência sobre o interesse do particular. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 21. ed. rev. ampl. atual. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2009. p. 933 e 934)

Isto porque, no processo administrativo não há a formação de uma lide propriamente dita, não há, em tese, um conflito de interesses. O objetivo é esclarecer a ocorrência dos fatos geradores de obrigação tributária, de modo a legitimar os atos da autoridade administrativa.

IPI. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO - PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso

administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Ac. 103-18789 - 3ª Câmara - 1º. C.C.). Precedente: Acórdão CSRF/03-04.371 RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (10950.002540/2005-65, Recurso Voluntário nº. 136.880, Acórdão 302-39947, Relatora Judith do Amaral Marcondes)

IRPJ - PREJUÍZO FISCAL - IRRF - RESTITUIÇÃO DE SALDO NEGATIVO - ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DIPJ - PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL - Não procede o não reconhecimento de direito creditório relativo a IRRF que compõe saldo negativo de IRPJ, quando comprovado que a receita correspondente foi oferecida à tributação, ainda que em campo inadequado da declaração. Recurso provido. (Número do Recurso: 150652 - Câmara: Quinta Câmara - Número do Processo: 13877.000442/2002-69 - Recurso Voluntário: 28/02/2007)

COMPENSAÇÃO - ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO E/OU PEDIDO - Uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração e/ou pedido, deve a verdade material prevalecer sobre a formal. Recurso Voluntário Provido. (Número do Recurso: 157222 - Primeira Câmara - Número do Processo: 10768.100409/2003-68 - Recurso Voluntário: 27/06/2008 - Acórdão 101-96829).

Assim, como este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem meios para verificar a autenticidade dos créditos declarados pelo Recorrente, em especial se estes créditos são mesmos decorrentes de pagamentos indevidos, tendo em vista a isenção da COFINS incidente sobre as receitas das vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus, deve o processo retornar para a Delegacia da Receita Federal de Bauru, para que esta, com base na presente decisão, verifique a autenticidade dos créditos declarados pelo Recorrente e, se for o caso, homologue total ou parcialmente a compensação apresentada.

Por tudo, voto pelo conhecimento e provimento do Recurso Voluntário apresentado para:

- (i) afastar a decadência do direito de o Recorrente requer a restituição dos créditos de COFINS pagos indevidamente ou a maior;
- (ii) reconhecer a isenção da COFINS incidente sobre as receitas decorrentes das vendas realizadas para Zona Franca de Manaus;
- (iii) determinar o retorno dos autos para a Delegacia da Receita Federal de Bauru, para que esta, com base na presente decisão, verifique a autenticidade dos créditos declarados pelo Recorrente e, se for o caso, homologue total ou parcialmente a compensação apresentada.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel

Voto Vencedor

Conselheiro José Luiz Bordignon, Redator Designado

Não obstante as respeitáveis razões exaradas no voto da ilustre Relatora, discordo do seu entendimento, e o faço pelos motivos abaixo delineados.

Como visto, a DRF/Bauru, através do Despacho Decisório SAORT, de 24/03/2006, não homologou a compensação requerida em razão da ocorrência da decadência para os períodos compreendidos entre março de 1994 a março de 1999 e, para os demais períodos (abril a dezembro de 1999), o direito creditório não se apresentou líquido e certo.

Por seu turno, a DRJ/Ribeirão Preto, por meio do Acórdão 14-17.104/1ª Turma, fls. 93/99, manteve a decisão exarada no Despacho Decisório de fls. 72.

Diante disso, mister se faz delimitar a matéria objeto do recurso voluntário a ser apreciada no presente julgamento, qual seja, a preliminar de mérito relativa ao período decadencial. Em assim não agindo, fatalmente haveria supressão de instância, porquanto estaríamos apreciando matéria não tratada quando da prolação do Despacho Decisório de fls. 72 e do Acórdão nº 14-17.104/1ª Turma/DRJ/RPO.

Nesse sentido, deve-se analisar a questão em conformidade com o art. 168, I do CTN (Lei nº 5.172/66), Lei Complementar nº 118/2005 e interpretação do Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de Repercussão Geral, no julgamento do RE 566621, já muito bem abordado pela Relatora em seu voto.

Conforme relatório, o período pleiteado pela Recorrente para repetição de indébito se estendeu de 01/04/1994 a 31/12/1999, e o requerimento foi protocolizado em 14/04/2004.

No tocante a essa matéria, comungo da decisão da Relatora e adoto os fundamentos e suas razões de decidir para afastar a decadência atestada pela autoridade *a quo*.

Não é demais lembrar que é direito do administrado submeter o exame da matéria litigiosa nas duas instâncias administrativas, preservando o duplo grau de jurisdição. Portanto, quando superados pelo órgão julgador *ad quem* os pressupostos que fundamentavam o julgamento proferido pela instância *a quo*, deve o processo ser devolvido à unidade de origem para a apreciação das demais questões mérito.

Desse modo, diante de todo o exposto, em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição e para que não haja supressão de instância, considerando que a questão de mérito de que trata o requerimento de fls. 01 não foi apreciada para o período compreendido entre 01/04/1994 a 30/04/1999, encaminho meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, determinando o retorno dos autos à DRF de origem para que o mérito seja apreciado, aplicando-se o rito do PAF.

É assim que voto.

(assinado digitalmente)

José Luiz Bordignon

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/06/2013 por JOSE LUIZ BORDIGNON, Assinado digitalmente em 12/06/2013

por JOSE LUIZ BORDIGNON, Assinado digitalmente em 17/06/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado d

igitalmente em 17/06/2013 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL

Impresso em 01/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA