



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.660280/2011-66  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-009.008 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de outubro de 2020  
**Recorrente** DOW BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/09/2002 a 30/09/2002

RECEITAS AUFERIDAS NAS VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

A discussão quanto à equiparação das referidas receitas se encontra pacificada pelo Ato Declaratório PGFN 4/17.

É de se equiparar as receitas auferidas nas vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus ZFM às receitas de exportação para afastar a tributação pelo PIS e Cofins.

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Não deve ser acatado o crédito cuja legitimidade não foi comprovada.

**PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Não cabe à autoridade julgadora diligenciar ou determinar a realização de perícia para fins de, de ofício, promover a produção de prova da legitimidade do crédito alegado pela contribuinte.

**PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL.**

A sustentação oral por mandatário da Recorrente é realizada nos termos dos arts. 55, 58 e 59 do Anexo II do RICARF.

**PUBLICAÇÕES EM NOME DO PATRONO DA RECORRENTE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Incabível a realização de publicações sobre os atos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) em nome do referido patrono, por falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Breno do Carmo Moreira Vieira e Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão n.º 14-53.256 – 11ª Turma da DRJ/RPO**, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório N.º de Rastreamento **013613571**, emitido em 02/12/2011, por intermédio do qual foi indeferido o Pedido de Restituição objeto do PER/DCOMP n.º **02523.00392.280305.1.2.04-8080**, em razão de o valor do pagamento informado como gênese do crédito ter sido utilizado totalmente para alocação a débito da Recorrente.

No referido Pedido de Restituição, objeto do PER/DCOMP n.º **02523.00392.280305.1.2.04-8080**, o crédito decorre de pagamento indevido ou a maior do tributo **Cofins – Cumulativa** (código de receita 2172), período de apuração **30/09/2002**, recolhido no montante de **R\$ 5.445.385,27**, sendo **R\$ 26.338,14** o valor pleiteado como crédito.

Não há Declarações de Compensação vinculadas ao mencionado crédito.

Por bem descrever os fatos, adoto, como parte de meu relatório, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

### Relatório

Trata o presente, de Pedido de Restituição transmitida pelo Sistema PER/DCOMP sob n.º 02523.00392.280305.1.2.04-8080, data da transmissão 28/03/2005, com a utilização de créditos oriundos de Pagamento Indevido ou a Maior do tributo Cofins, código da receita 2172, referente ao período de apuração 30/09/2002, no valor de R\$ 26.338,14, contida em pagamento efetuado em 15/10/2002, no valor de R\$ 5.445.385,27.

Despacho Decisório eletrônico da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - DERAT/SÃO PAULO, doc. de fl. 6, com data da ciência em 19/12/2011, doc. de fl. 8, indeferiu o Pedido de Restituição sob o argumento de que a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

O Interessado apresentou manifestação de inconformidade alegando em síntese:

### **I - Quantos aos fatos.**

Que efetuou o recolhimento da contribuição por meio de DARF, sendo atestado a correspondente DCTF;

Que por equívoco, o Interessado apurou incorretamente a contribuição sobre específicas e determinadas receitas. Esse cálculo errôneo derivou da inclusão, na base e cálculo das citadas contribuições, de receitas auferidas em operações de venda à Zona Franca de Manaus – ZFM, que em hipótese alguma devem ser tributadas e que resultou indevido o pagamento;

Que não elaborou retificações em suas declarações tributárias (DIPJ e DCTF), a fim de que restasse evidenciado o pagamento indevido. Diante desse fato, o sistema da Receita Federal não computou corretamente os valores efetivamente pagos e não constatou o indevido recolhimento realizado.

Que não obstante os erros cometidos o Despacho Decisório de indeferimento não deve prosperar, pelas razões a serem demonstradas.

### **II – Das razões de reforma da decisão recorrida.**

#### **II a) – Da relatividade da suposta confissão de dívida em DIPJ e DCTF-necessária persecução pela verdade material.**

Que em pese a discussão existente a respeito do assunto, a confissão da dívida não possui um caráter absoluto, devendo ser relativizada diante de situações específicas;

Que a apresentação da DCTF e DIPJ não consiste num ato de vontade do contribuinte, mas sim num dever diante da força impositiva do Estado e em assim sendo inexistente uma das características essenciais para a configuração da confissão de dívida;

Que a ausência de retificação da DCTF e DIPJ, não possui por si só o efeito de comprovar a inexistência de pagamento indevido e uma vez constatado a existência de erro de fato é um dever da Administração Pública proceder a revisão de ofício em observância ao princípio da verdade material para apurar o crédito tributário do contribuinte. Nesse sentido reproduz Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF bem como fazendo citação;

#### **II b) Do erro meramente de fato e da persecução pela verdade material.**

Que o erro de fato consiste na incorreção de dados e situações que porventura influenciaram o sujeito passivo a cometer um equívoco no momento da apuração do tributo ou do mero preenchimento da declaração;

Que o equívoco derivou da inclusão, na base de cálculo das contribuições, de receitas auferidas em operações de venda à Zona Franca de Manaus – ZFM, que em hipótese alguma devem ser tributadas. Reproduz trecho do Livro Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial – Editora Dialética;

Que o fisco deve analisar as provas ora apresentadas, ou, ao menos, ser realizada diligência fiscal específica para tanto, por meio de conversão do julgamento em diligência.

#### **II c) Da existência do crédito tributário em pauta – Operações de venda à Zona Franca de Manaus.**

Que é indubitável o direito do Interessado ao crédito das contribuições, haja vista, que o artigo 4º do Decreto nº 288/1967, equiparou as vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus – ZFM àquelas destinadas à exportação;

Que da mesma forma, o artigo 149 da Constituição Federal de 1988 conferiu imunidade das contribuições sobre as receitas de exportação;

Que diante deste quadro normativo, resta por inarredável o entendimento de que as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus não devem sofrer a incidência do PIS e COFINS;

Que nossas Cortes judiciais e administrativas superiores tem esse posicionamento, reproduzindo vários Acórdãos;

Assim, na questão de direito, resta cabalmente demonstrado o direito de não ser tributado pelas contribuições do PIS e COFINS decorrente das operações de venda de suas mercadorias à Zona Franca de Manaus, por conta da vedação constitucional e majoritário entendimento jurisprudencial nesse sentido.

#### **II d) Pagamento indevido e restituição – Documentação comprobatória do direito alegado.**

Que no caso concreto juntou ao presente o DARF recolhido e a correspondente DCTF;

A fim de que seja evidenciado o pagamento indevido efetuado pelo interessado, elaborou demonstrativo analítico da origem dos valores discriminando as Notas Fiscais de Vendas emitidas referente ao período de apuração e que correspondem ao valor do crédito pleiteado;

Nesses termos, junta ao presente processo os demonstrativos e a documentação contábil/fiscal hábeis à comprovação de que efetivamente efetuou vendas para a Zona Franca de Manaus;

#### **III ) Considerações adicionais.**

Que pela presente Manifestação de Inconformidade restou comprovado a existência de seu crédito, sob pena de afronta ao princípio da moralidade e diante da vedação ao enriquecimento ilícito por parte do Fisco e grave afronta ao princípio da moralidade administrativa;

Que seu crédito foi informado no PER/DCOMP conforme o estabelecido no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 e que faltou ao Fisco a postura pela busca da verdade material, afetando o direito de defesa do interessado;

E que no caso de ainda persistirem dúvidas por parte desse órgão administrativo deve ser realizada diligência fiscal em atendimento à verdade material.

#### **IV ) Dos Pedidos.**

Pelo exposto, requer seja anulado o Despacho Decisório, em virtude da violação ao princípio da verdade material e à garantia constitucional da ampla defesa. Requer subsidiariamente, seja convertido o presente julgamento em diligência, bem como a juntada posterior dos documentos eventualmente faltantes, a fim de provar o alegado por todas as provas em direito admitidas.

Foram juntados ainda os seguintes documentos:

1. Cópia do DARF;
2. Cópia da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ;
3. Cópia da Declaração de Débitos e Créditos Tributários – DCTF original;
4. Cópia de Demonstrativo de vendas;
5. Cópia do Livro Registro de Saídas de Mercadorias;

6. Cópia da Declaração de Ingresso, emitido pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA

É o relatório.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 11ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente o recurso e não reconheceu o direito creditório trazido a litígio, nos termos do voto do relator, conforme Acórdão n.º 14-53.256, datado de 25/08/2014, cuja ementa transcrevo a seguir:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Data do fato gerador: 15/10/2002

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

As arguições de nulidade do despacho decisório só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

Não provada violação às disposições do artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, rejeita-se a alegação de nulidade do Despacho Decisório Eletrônico.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

Em regra, não se admite a juntada posterior de documentos, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei.

DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Considera-se confissão de dívida os débitos declarados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), motivo pelo qual qualquer alegação de erro no seu preenchimento deve vir acompanhada de declaração retificadora munida de documentos idôneos para justificar as alterações realizadas no cálculo dos tributos devidos.

Nesses termos, não pode ser acatada a mera alegação de erro de preenchimento desacompanhada de elementos de prova que justifique a alteração dos valores registrados em DCTF.

RECEITAS DE VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO.

São isentas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a partir de 18 de dezembro de 2000, exclusivamente as receitas de vendas efetuadas para as empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei n.º 1.248, de 1972, destinadas ao fim específico de exportação e para as empresas comerciais exportadoras, registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, estabelecidas na Zona Franca de Manaus. As vendas efetuadas às demais pessoas jurídicas, mesmo que localizadas na Zona Franca de Manaus, são tributadas normalmente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a Contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde repisa a maioria de suas alegações da Manifestação de Inconformidade, conforme estrutura a seguir:

**I- DOS FATOS**

**II- DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA**

**II-a) DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM PAUTA – OPERAÇÕES DE VENDA À ZONA FRANCA DE MANAUS**

**II – a.1) DA APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE COMPROVAM O DIREITO ALEGADO**

**II – a.2) A ORIGEM DA ZONA FRANCA DE MANAUS**

**II – a.3) DAS OPERAÇÕES DE VENDA À ZFM: ISENÇÃO DO PIS/Pasep E COFINS**

**II-c) DA RELATIVIZAÇÃO DA CONFISSÃO DE DÍVIDA DOS DÉBITOS DECLARADOS – NECESSÁRIA PERSECUÇÃO PELA VERDADE MATERIAL**

**III - DOS PEDIDOS**

Transcreve-se o pedido do referido recurso:

**III) – DOS PEDIDOS**

Em face de todo o exposto, requer a Recorrente seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário para reformar a r. decisão recorrida, permitindo-se a restituição do valor integral objeto do presente processo administrativo, devidamente atualizado pelos mesmos índices oficiais incidentes sobre o crédito tributário fiscal.

Requer-se, *subsidiariamente*, em prol do princípio de eventualidade, caso subsista alguma dúvida sobre o caso em concreto, que seja convertido o presente julgamento em diligência, a fim de determinar a realização de fiscalização específica para a análise do presente em prol da observância do princípio da verdade material, com base no art. 18 do Decreto n.º 70.235/72.

Requer, outrossim, seja ofertada à recorrente oportunidade para realização de sustentação oral perante o Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por derradeiro, requer que as intimações publicadas pela Imprensa Oficial sejam, *exclusivamente*, realizada em nome do advogado **GUSTAVO BARROSO TAPARELLI**, inscrito na OAB/SP n.º 234.419, com escritório situado na Avenida Brigadeiro Faria Lima, n.º 1663, São Paulo – SP.

Termos em que,  
pede deferimento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

**I ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

**II FUNDAMENTAÇÃO**

Seguirei neste voto, na medida do possível, a ordem em que as alegações da Recorrente foram apresentadas em seu Recurso Voluntário, para melhor análise do caso.

**II.1. Das operações de venda à ZFM e comprovação do crédito****II - DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA****II-a) DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM PAUTA – OPERAÇÕES DE VENDA À ZONA FRANCA DE MANAUS****II – a.1) DA APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE COMPROVAM O DIREITO ALEGADO****II – a.2) A ORIGEM DA ZONA FRANCA DE MANAUS****II – a.3) DAS OPERAÇÕES DE VENDA À ZFM: ISENÇÃO DO PIS/Pasep E COFINS**

No Tópico II-a.1), a Recorrente informa que recolheu, em 15/10/2002, o montante de R\$ 5.445.385,27, relativo à Cofins (código 2172). No entanto, após revisões internas identificou que, em específicas operações, houve pagamento indevido da Cofins sob o código 2172, na medida em que as receitas advindas de suas vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus (ZFM) eram isentas, nos moldes dos excertos legais e maciça jurisprudência trazidos à colação.

Apresenta a planilha a seguir, a fim de evidenciar o pagamento indevido.

NF	Competência	Valor (R\$)
237916	09/2002	R\$ 5.513,88
237917	09/2002	R\$ 44.111,04
236871	09/2002	R\$ 102.514,03
019555	09/2002	R\$ 4.679,93
019305	09/2002	R\$ 39.270,00
019306	09/2002	R\$ 76.608,00
019350	09/2002	R\$ 8.379,00
019483	09/2002	R\$ 23.940,00
019484	09/2002	R\$ 61.047,00
019485	09/2002	R\$ 39.270,00
019638	09/2002	R\$ 39.270,00

019639	09/2002	R\$ 75.411,00
019727	09/2002	R\$ 9.576,00
019788	09/2002	R\$ 79.002,00
019789	09/2002	R\$ 39.270,00
003292	09/2002	R\$ 115.038,00
003846	09/2002	R\$ 115.038,00
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 877.937,88</b>

PER/DCOMP	Competência	Valor do crédito (R\$)
02523.00392.280305.1.2.04-8080	30/09/2002	R\$ 26.338,14

Aduz que, deparando-se com o crédito supracitado, apresentou o respectivo Pedido de Restituição.

Ressalta que, por um lapso, não retificou a DCTF originalmente enviada, pelo que constou no Sistema da RFB a ausência de crédito no DARF indicado no Pedido de Restituição.

Expõe ter apresentado aos autos os demonstrativos e a documentação fiscal/contábil hábeis à comprovação de que efetivamente efetuou vendas para a ZFM, e que o recolhimento ora em questão foi indevidamente efetuado nessas específicas operações.

Por isso, a Recorrente afirma ter juntado aos autos os comprovantes de interação das mercadorias na ZFM, bem como Livros de Registros de Saída que atestam as operações de saída para a ZFM, contendo inclusive o número de série da NF, o valor, o destinatário e a data da operação.

No Tópico II-a.2), a Recorrente discorre sobre a origem da ZFM. cita dispositivos normativos e constitucionais a respeito (art. 1º e 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28/02/1967, Lei nº

3.173, de 06/06/1957, art. 40, 92 e 92-A do ADCT da CF) e também ensinamentos doutrinários, para fundamentar sua tese de que as operações à ZFM devem receber o mesmo tratamento fiscal dado às operações de exportação.

E, no no Tópico II-a.3), a Recorrente defende a isenção do PIS/Pasep e Cofins nas operações de venda à ZFM e aduz merecer reforma a decisão recorrida de que somente seriam isentas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas de vendas à ZFM a partir de 18/12/2000 e especificamente aquelas relacionadas nos incisos IV, VI, VIII e IX do artigo 14 da Medida Provisória n.º 2.158, de 24/08/2001. Para respaldar sua alegação, discorre sobre os principais dispositivos da incidência do PIS e Cofins sobre as receitas de vendas destinadas à ZFM e sobre aqueles que, em seu entender, retratam a não tributação das receitas oriundas de operações de exportação, além de colacionar jurisprudência administrativa e judicial que atestariam sua alegação quanto a não tributação pelo PIS e Cofins nas operações de venda de mercadorias à ZFM, por conta de vedação constitucional e majoritário entendimento jurisprudencial nesse sentido.

Aprecio.

Entendo que esta parte do Recurso Voluntário envolve duas questões a serem esclarecidas:

- i) incidência do PIS e Cofins nas operações de venda de mercadorias à ZFM;  
e
- ii) comprovação do direito creditório pleiteado.

Por esta razão, partirei primeiramente para o deslinde da incidência ou não da referida contribuição na operação em comento, para, em seguida, apreciar os documentos trazidos aos autos pela Recorrente com o intuito de comprovar o crédito alegado.

#### **- Incidência do PIS e Cofins nas receitas decorrentes de vendas destinadas à ZFM**

A discussão cinge-se sobre a incidência do PIS e Cofins nas receitas decorrentes de vendas destinadas à ZFM, bem como a possibilidade de equiparação dessa operação às vendas ao exterior com fins de isenção.

Referido assunto já foi objeto de muita controvérsia no Poder Judiciário, onde já se pacificou o entendimento, especificamente a discussão à caracterização das vendas à Zona Franca de Manaus, que se tratam de exportação para o exterior.

No âmbito do Poder Judiciário, há vários julgados, entre os quais os no REsp 874.887/AM e REsp 691.708/AM (STJ), bem como na Apelação/Reexame Necessário n.º 000138445.2014.4.01.3200/AM (TRF/1), a considerar a conclusão acima exposta.

Assim, de acordo com o assentado na Jurisprudência, desde a publicação do Decreto-Lei 288/1967, as vendas efetuadas a empresas sediadas na ZFM são equiparadas às exportações, gozando essa operação de benefícios/incentivos fiscais, inclusive da isenção do PIS e Cofins.

Pacificada a questão no âmbito judicial, a PGFN, por meio do Ato Declaratório PGFN 4/17 DECLAROU que, fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de

mercadoria de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade. Eis:

**Ato Declaratório PGFN nº 4, de 16 de novembro de 2017**

(Publicado(a) no DOU de 21/11/2017, seção 1, página 41)

"Autoriza a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante nas ações judiciais que menciona."

O PROCURADOR GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1743/2016 desta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 14 de novembro de 2016, DECLARA que, fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade”

JURISPRUDÊNCIA: ADI 2.3489/DF, RE 539.590/PR e AgRg no RE 494.910/SC; AgInt no AREsp 944.269/AM, AgInt no AREsp 691.708/AM, AgInt no AREsp 874.887/AM, AgRg no Ag 1.292.410/AM, REsp 1.084.380/RS, REsp 982.666/SP, REsp 817777/RS e EDcl no REsp 831.426/RS.

FABRÍCIO DA SOLLER

Referido Ato Declaratório foi aprovado pelo ministro da Fazenda.

Sobre o assunto e no âmbito deste Colegiado, há, ainda, a Súmula CARF nº 153, com o seguinte enunciado.

**Súmula CARF nº 153**

As receitas decorrentes das vendas de produtos efetuadas para estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus equiparam-se às receitas de exportação, não se sujeitando, portanto, à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

Assim, em vista a publicação do Ato Declaratório da PGFN nº 04/2017, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, mencionado entendimento vincula os membros das turmas julgadoras deste CARF, conforme fundamento no art. 62, §1º, inciso II, alínea "c" do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº 343/2015, devendo ser acatada a tese da Recorrente, independentemente do entendimento particular deste Relator.

**- Comprovação do direito creditório pleiteado.**

A Recorrente juntou, em Manifestação de Inconformidade, os seguintes documentos:

- a) Cópia do DARF – Comprovante de Arrecadação tido como gênese do crédito, à fl. 60;
- b) Cópia das Fichas 19A e 20A da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ 2003 (Retificadora, transmitida em 07/05/2004), às fls. 61-63;

- c) Cópia da Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) do 3º Trimestre de 2002 (Retificadora, transmitida em 03/06/2005), às fls. 64-66;
- d) Planilha com demonstrativo de 17 (dezessete) vendas efetuadas em 09/2002, à fl. 68;
- e) Cópia de 09 (nove) páginas do Livro Registro de Saídas de Mercadorias, às fls. 69-77; e
- f) Cópia de 04 (quatro) Declarações de Ingresso, emitidas pela Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, referentes a 14 (quatorze) notas fiscais, às fls. 78-81.

Embora a DRJ, em seu *decisum*, tenha limitado as receitas de vendas à ZFM isentas do PIS e Cofins, a primordial razão que a levou a não admitir o crédito foi a falta de elementos probatórios hábeis a comprová-lo.

Vejamos nas palavras da própria DRJ (destaques acrescentados):

[...]

[...] conclui-se que, a partir de 18/12/2000, as receitas de vendas à Zona Franca de Manaus estão isentas da exigência do PIS e da Cofins, mas apenas em relação às receitas discriminadas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

**Como nos autos não há evidências de que as receitas lançadas correspondem àquelas citadas no ato, forçoso reconhecer que a pretensão da impugnante não pode prosperar**, haja vista que, na esfera administrativa, o dever de observância das normas abrange também os atos normativos editados pelo Poder Executivo e pelos órgãos a ele subordinados aos quais seja conferida competência regulamentar sobre matéria tributária, especialmente a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Nesse sentido, cabe destacar o disposto na Portaria MF nº 258, de 24 de agosto de 2001, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento:

*O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993 e da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, resolve:[...]*

*Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros. (grifei)*

No caso em tela, **premente é a apuração da base de cálculo, considerando as eventuais exclusões legais para apuração do suposto crédito a restituir ou a compensar, relativamente ao tributo em questão. Todavia, o interessado deixou de apresentar os elementos probatórios hábeis a comprovar a origem e aproveitamento do suposto indébito.**

[...]

No caso ora em análise, o ônus probante é da Contribuinte. Ou seja, é assente o entendimento de que, nos pedidos de restituição e compensação, o ônus da prova da existência do crédito é da Contribuinte, não tendo esta se desincumbido de tal tarefa, mesmo sob o amparo da verdade material. Isso porque o ônus da prova recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373 do CPC/2015.

Na presente situação, os elementos trazidos aos autos pela Recorrente não são suficientes à comprovação da legitimidade do direito creditório.

Entendo que deveria a Recorrente ter trazido:

- i) os demonstrativos das duas bases de cálculo da Cofins (código 2172) do período de apuração 09/2002 (tanto da que serviu para a apuração inicial, declarado em DCTF, quanto daquela que originou o crédito alegado), demonstrando as operações que proporcionaram a redução dessa base cálculo (vendas isentas à ZFM);
- ii) os documentos contábeis em que as operações acima se encontrem registradas (ex., cópias do balancete do mês de 09/2002, devidamente conciliado com a base de cálculo ajustada); e
- iii) documentos fiscais que respaldem os lançamentos contábeis das receitas que originaram o alegado crédito; e
- iv) demais esclarecimentos pertinentes, tudo devidamente conciliado.

Apenas com os documentos trazidos aos autos pela Recorrente, não é possível, por exemplo, atestar se base de cálculo utilizada para a apuração do débito declarado em DCTF englobou indevidamente operações isentas que originariam o crédito ou, mesmo, se essa base já não estava líquida (deduzida) dos valores dessas operações.

Enfim, a Recorrente não juntou aos autos seus registros contábeis e fiscais, acompanhados de documentação hábil, para infirmar o motivo que levou a autoridade fiscal competente a indeferir o pleito creditório ou comprovar inclusão indevida de valores na base de cálculo, erro material na apuração da contribuição e reduções de valores da base de cálculo do débito confessado em DCTF.

Dessa forma, sem a escrita contábil e a documentação que a dê suporte, não há como confirmar o pagamento a maior alegado, pois não há como atestar os valores das operações tributáveis e isentas da contribuição.

## **II.2. Dos débitos declarados em DCTF – Verdade Material**

### **II-c) DA RELATIVIZAÇÃO DA CONFISSÃO DE DÍVIDA DOS DÉBITOS DECLARADOS – NECESSÁRIA PERSECUÇÃO PELA VERDADE MATERIAL**

Em síntese, a Recorrente, neste tópico, apresenta as seguintes alegações:

Em que pese às alegações do Fisco, o fato é que a doutrina moderna e a jurisprudência administrativa recente estão seguindo de forma contundente a premissa de que a confissão da dívida referida no Decreto-Lei n.º 2.124/84 não possui um caráter absoluto, devendo ser relativizada diante de situações específicas.

[...]

Nesse sentido, cumpre rememorar alguns ensinamentos à respeito da natureza jurídica da “confissão”, como (i) a presença da vontade do agente como forma de sua caracterização e legitimidade; (ii) a vedação da confissão como meio de prova absoluta atinentes a fatos vinculados a direitos indisponíveis (artigo 392, do Código de Processo Civil) e (iii) a possibilidade de retratação e/ou revogação da confissão (artigo 393, do Código de Processo Civil e artigo 200, do Código de Processo Penal), (iv) a aplicabilidade exclusivamente a fatos sociais (artigo 389, do Código de Processo Civil).

[...] pode-se afirmar que no caso da DIPJ/DCTF, inexistem as características essenciais para a configuração da “confissão” indicada alhures, **pois a sua entrega carece de vontade própria do contribuinte, representando uma obrigação**, de modo a constituir uma máxima de que “*confesso em DCTF pois sou obrigado a confessar*”.

[...]

A mera ausência de retificação da DIPJ ou DCTF, não possui por si só o efeito de comprovar a inexistência de pagamento indevido. Caso o contribuinte perceba a existência de um erro de fato, constitui-se como um direito do sujeito passivo e um dever da Administração Pública a revisão de ofício para fins de caracterização ou não do crédito tributário, posto que o direito tributário se pauta pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária e, mesmo diante de uma suposta confissão, deve-se observar a verdade material para fins de apurar o crédito tributário do contribuinte devido.

[...]

Diante do exposto, impossível afirmar a ocorrência de confissão de dívida dos débitos declarados, principalmente pelo fato do oferecimento de provas cabais de que houve erro meramente formal nas declarações originalmente apresentadas pela Recorrente, ao informar ao Fisco montantes que por sua natureza e origem não podem jamais ser tributados.

Em atenção ao princípio da perseguição da verdade material na atividade administrativa, e considerando o mero erro de fato cometido pela Recorrente, a existência de DIPJ ou DCTF pregressa não pode ilidir o Fisco de confirmar a ocorrência do fato jurídico tributário (crédito tributário em favor da Recorrente), devendo ser analisada as provas apresentadas, ou, ao menos, ser realizada diligência fiscal específica para tanto, por meio de conversão do julgamento em diligência.

Diante desses argumentos mencionados, e da efetiva existência de créditos em favor da Recorrente é imprescindível a reforma da decisão em debate, para o fim de deferir a restituição pleiteada no caso concreto, e no caso de ainda persistirem dúvidas por parte desse órgão administrativo, realizando-se a baixa dos autos em diligência em atendimento à verdade material.

Analiso.

A Recorrente alega a inoccorrência de confissão de dívida dos débitos declarados, pois comprovou ter havido erro de fato no preenchimento das declarações (DCTF e DIPJ), devendo ser considerado o conjunto probatório apresentado aos autos para justificar tal fato, ou, ao menos, realizada diligência fiscal para tanto.

Há muito a jurisprudência deste Conselho já evoluiu para concluir que a restituição/compensação tributária, via PER/DCOMP, não está vinculada à retificação de DCTF, DACON, DIPJ, ou do próprio PER/DCOMP, antes ou depois da emissão do Despacho Decisório, desde que a Contribuinte comprove a liquidez e certeza de seu crédito, consoante ementas a seguir:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 31/08/2008

COMPENSAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE DCTF E DACON RETIFICADORES APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. Se transmitida a PER Dcomp sem a retificação ou com retificação de DCTF e DACON após o despacho decisório,

por imperativo do princípio da verdade material, o contribuinte tem direito subjetivo à compensação, desde que prove a liquidez e certeza de seu crédito.

**COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CREDITO. COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.**

Para fazer jus à compensação pleiteada, o contribuinte deve comprovar a existência do crédito reclamado à Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob pena de restar seu pedido indeferido.

(Acórdão n.º 3301-006.384, Sessão 18/06/2019, Processo n.º 13839.908509/2012-33, Relatora: Semíramis de Oliveira Duro)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 06/02/2006

**ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO QUE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DA INTERESSADA.**

Cabe à interessada a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de prova que toca à parte produzir.

**DCTF. RETIFICAÇÃO APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO DO ERRO DAS INFORMAÇÕES.**

A retificação da DCTF por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, após a emissão do despacho decisório, é admissível mediante comprovação contábil e fiscal do erro em que se funde.

(Acórdão n.º 3301-006.357, Sessão 17/06/2019, Processo n.º 15374.923211/2009-98, Relator: Marco Antonio Marinho Nunes)

Conforme julgados acima, prescindível a retificação de declarações, antes ou depois da emissão do Despacho Decisório, para comprovação da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

No mesmo sentido, o Parecer Normativo Cosit n.º 02/2015, publicado no DOU 01/09/2015:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

[...]

A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB n.º 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios.

[...]

Portanto, independentemente da caracterização de confissão do débito declarado em DCTF, encontra-se superada a questão da necessidade de retificação das declarações em causa para comprovação da liquidez e certeza do crédito pleiteado, importando, sim, a verificação da comprovação do crédito pleiteado. E quanto a este requisito, não há controvérsia sobre sua necessidade, visto que a Recorrente defende a possibilidade de retificação (revisão de ofício) das informações prestadas em suas declarações, em caso de erro de fato, desde que devidamente justificado.

No entanto, referida verificação (comprovação do crédito) encontra-se efetuada no tópico precedente, onde restou consignado que a Recorrente não carrou aos autos documentos suficientes à comprovação da legitimidade do direito creditório, sendo essa comprovação ônus

da pleiteante. Em outras palavras, a Contribuinte não cumpriu com o encargo probatório necessário nos presentes autos, consoante art. 373 do CPC/2015.

Quanto ao pedido de diligência, não cabe à autoridade julgadora a determinação de diligências ou perícias para fins de, ofício, promover a produção de prova da legitimidade do crédito pleiteado, cujo ônus pertence à própria Interessada.

Dessa forma, sem razão à Recorrente ao socorrer-se do princípio da verdade material para tentar imputar o ônus da comprovação do direito creditório pleiteado à autoridade administrativa e, com isso, inverter encargo probatório que lhe incumbe.

### **II.3. Pedido de sustentação oral e publicação de intimação em nome do patrono**

Ao final de seu recurso, a Contribuinte requer que lhe seja ofertada oportunidade para realização de sustentação oral perante este Colegiado, bem como que as intimações publicadas pela Imprensa Oficial sejam, exclusivamente, realizada em nome do advogado **GUSTAVO BARROSO TAPARELLI**, inscrito na OAB/SP n.º 234.419, com escritório situado na Avenida Brigadeiro Faria Lima, n.º 1663, São Paulo – SP.

Aprecio.

No que diz respeito ao pedido de sustentação oral, cumpre informar que as pautas de julgamento dos recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação de dia, hora e local de cada sessão de julgamento, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o mandatário da contribuinte, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento, conforme arts. 55, §1º, 58, II, e 59, §§3º e 4º, ambos do Anexo II, do RICARF.

Por fim, incabível a realização de publicações sobre os atos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) em nome do referido patrono, por falta de previsão legal.

### **III CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes