



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

**Processo nº** 10880.915898/2008-73  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-004.522 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 24 de setembro de 2013  
**Matéria** COFINS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** MICROLITE SOCIEDADE ANÔNIMA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/11/2002 a 30/11/2002

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DA DECISÃO “A QUO”. INOCORRÊNCIA DE VÍCIOS.

A decisão da autoridade julgadora administrativa de 1ª instância se deu em conformidade com as regras que regem o Processo Administrativo Fiscal (PAF).

INDÉBITO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa não infirmada com documentação hábil e idônea.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/11/2002 a 30/11/2002

RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). ISENÇÃO. IMUNIDADE. INOCORRÊNCIA. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

A redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM) somente se deu a partir de 23 de julho de 2004. A alteração legal denota a inoccorrência de isenção ou imunidade, pois operações isentas ou imunes não podem se submeter à alíquota zero, dada a incompatibilidade de convivência desses institutos de direito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida. No mérito, pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues que admitiam a juntada de provas e convertiam o julgamento em diligência à repartição de origem.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para se contrapor à decisão da DRJ São Paulo I/SP que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada em decorrência da emissão de despacho decisório que não reconheceu o direito creditório pleiteado, relativo à Cofins, no valor de R\$ 30.525,89, e não homologara a respectiva declaração de compensação, pelo fato de que o pagamento informado já havia sido integralmente utilizado na quitação de débitos da titularidade do contribuinte.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu que o presente processo, assim como os demais a ele conexos, fossem apensados ao processo de nº 10880.915886/2008-49, para o exame de todas as compensações em conjunto, uma vez tratar-se das mesmas razões de defesa, cuja prova seria de fracionamento impossível.

Segundo o então Manifestante, os créditos objeto de compensação decorreriam de recolhimentos indevidos da contribuição para o PIS e da Cofins, no período de abril de 1999 a fevereiro de 2004, por terem sido calculados sobre as vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM), operações essas equiparadas, pelo Decreto-lei nº 288, de 1967, a operações de exportação.

A DRJ São Paulo I/SP não reconheceu o direito creditório, por ausência de comprovação do indébito alegado, assim como pelo descabimento da isenção no que tange às vendas para a ZFM, considerando que o art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 1967, não projetaria isenções futuras.

Cientificado da decisão em 15 de junho de 2011, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 5 de julho do mesmo ano, e requereu, em preliminar, a declaração de nulidade do acórdão recorrido, por se pautar em premissas confusas e obscuras, que impossibilitariam o pleno exercício do seu direito de defesa, tendo em vista a falta de clareza quanto à razão para a negativa de provimento de sua manifestação de inconformidade.

No mérito, alegou o Recorrente a aplicação de isenção nas operações de vendas destinadas à ZFM, nos termos do art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 1967, combinado com o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e o art. 14, inciso II, da Medida provisória nº 2.158.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

#### 1 Decisão administrativa *a quo*. Arguição de nulidade. Inocorrência.

De início, registre-se que se mostram descabidos os argumentos apresentados pelo Recorrente para requerer a nulidade da decisão administrativa de primeira instância, uma vez que esta se pautou pelas regras que regem o Processo Administrativo Fiscal (PAF), regulado pelo Decreto nº 70.235/1972, tendo aquela autoridade se pronunciado com base nos elementos probatórios constantes dos autos.

Nos termos do § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, incluído pela Lei nº 10.833, de 2003, a manifestação de inconformidade e o recurso apresentados pelos contribuintes para se contraporem às decisões administrativas relativas à compensação tributária devem obedecer o rito processual do PAF.

No voto condutor do acórdão recorrido, consta de forma evidente a razão da não homologação da compensação, qual seja, a ausência de comprovação hábil e idônea da liquidez e certeza do direito creditório reclamado, assim como a inaplicabilidade da isenção às vendas destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM) no período sob análise.

Note-se que o julgador administrativo, a par da defesa genérica do então Manifestante, que apenas arguiu naquela instância a equiparação das vendas à ZFM a operações de exportação, buscou identificar o fundamento jurídico do indébito reclamado na imunidade tributária, em conformidade com a previsão contida no § 2º, inciso I, do art. 149 da Constituição Federal de 1988<sup>1</sup>.

Destacou, também, o relator *a quo* que, ainda que aplicasse a isenção ao presente caso, ela se restringiria às hipóteses dos incisos IV, VI, VIII e IX do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001<sup>2</sup>, e não a todas as vendas destinadas à ZFM.

<sup>1</sup> Art. 149 (...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

<sup>2</sup> Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

Inexiste, portanto, qualquer preterição do direito de defesa do Recorrente, devendo-se ressaltar que, em conformidade com o direito fundamental à ampla defesa e ao contraditório (art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal), ao contribuinte foi assegurado o direito de se valer do contencioso administrativo, em duas instâncias, para se contrapor às decisões da Administração tributária, inclusive apresentando, na defesa do seu direito, outras informações e documentos ainda não apreciados pela Fazenda Pública.

As regras de funcionamento do litígio administrativo, conforme já apontado, devem ser buscadas, primariamente, no Decreto nº 70.235/1972 e, subsidiariamente, nas demais regras que regulam o processo administrativo e/ou judicial, sendo que, não se vislumbrando qualquer ofensa a tais atos normativos, inexistente fundamento a apoiar a pretendida declaração de nulidade da decisão de primeira instância.

Por fim, destaque-se que, em conformidade com o contido art. 59 do PAF, somente são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, hipóteses essas que, conforme já apontado, não se coadunam com a tramitação e a realidade fática deste processo.

Nesse contexto, afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

## **2 Prova do indébito. Ônus da prova. Vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM).**

De início, registre-se que, não obstante a alegação do Recorrente de que a prova do indébito reclamado seria de fracionamento impossível, encontrando-se no bojo do processo nº 10880.915886/2008-49, tem-se que, conforme se demonstrará na sequência, a presente controvérsia se resolve, quanto ao mérito, com a análise da legislação de regência, pois trata-se de matéria com jurisprudência consolidada nesta 3ª Turma Especial.

Antes, contudo, deve-se ressaltar que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação, amparada em informações prestadas pelo sujeito passivo, presentes nos sistemas da Receita Federal no momento da emissão do despacho decisório.

Conforme se verifica do relatório supra, a compensação declarada por meio de PER/DCOMP não foi homologada pela repartição de origem pelo fato de que o crédito pleiteado já se encontrava vinculado a outro débito da titularidade do contribuinte, decisão essa

---

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;

(...)

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;

(...)

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;

mantida pela DRJ São Paulo I/SP, em razão da falta de comprovação do alegado erro ocorrido no preenchimento da DCTF.

Para se apreciarem pleitos da espécie, não basta que se alegue, em tese, o direito assegurado pela ordem jurídica, havendo necessidade de que os argumentos fáticos trazidos aos autos sejam demonstrados e comprovados, sob pena de total inviabilidade da apreciação do pedido.

No que tange à prova do seu direito, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer documento, tendo requerido, após o início do julgamento, a juntada de cópias de notas fiscais que estariam apensadas ao processo nº 10880.915886/2008-49, notas essa que, conforme o Recorrente alegara, comporiam um todo que seria de fracionamento impossível.

No entanto, mesmo considerando o princípio da verdade material, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo vai além das provas trazidas aos autos pelo interessado, nos casos da espécie ao ora analisado, a prova não foi submetida à apreciação da primeira instância administrativa, o que fere a previsão contida no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF)<sup>3</sup>, não se tratando de nenhuma das exceções previstas no § 4º do mesmo artigo.

A não apresentação de provas dos fatos apontados no momento devido e a alegação de inoperância do Fisco, por não trazer aos autos as provas presentes em outro processo administrativo, encontram-se em total desacordo com a disciplina do art. 16, inciso III, e § 4º, do citado Decreto nº 70.235, de 1972, e com os princípios constitucionais da celeridade processual e da eficiência, princípios esses que regem a atuação da Administração Pública, previstos, respectivamente, no art. 5º, inciso LXXVIII, e no art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988.

Mas, mesmo que se superasse a preclusão processual, no mérito, trata-se de matéria com jurisprudência consolidada nesta 3ª Turma Especial, conforme acima apontado.

<sup>3</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Embora o art. 4º do Decreto-lei nº 288/1967 tenha equiparado a venda de mercadorias para a Zona Franca de Manaus (ZFM) a uma exportação para o estrangeiro, deve ser ressalvado que tal determinação não impede que a matéria possa ser disciplinada de forma diferente em atos legais posteriores.

A Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabelece, em seu art. 14, que a isenção da Cofins e da Contribuição para o PIS se aplica às hipóteses elencadas em seus incisos I a IX, não havendo referência expressa ou literal à Zona Franca de Manaus, fato esse que, por si só, já afastaria a isenção pleiteada, uma vez que, nos termos do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Tendo em vista esse mesmo dispositivo do CTN, é possível concluir que, embora o art. 4º do Decreto-lei nº 288/1967 tenha equiparado a venda de mercadorias para a Zona Franca de Manaus (ZFM) a uma exportação para o estrangeiro, não se tem por definida uma hipótese de isenção.

Note-se que, conforme consta do recurso voluntário, a Lei nº 9.004, de 1995<sup>4</sup>, posterior, portanto, ao referido decreto-lei, assim como à Constituição Federal de 1988, já havia definido que a isenção da contribuição para o PIS das receitas de exportação não alcançaria as vendas para a ZFM.

No período de 1º de fevereiro de 1999 a 17 de dezembro de 2000 – período esse que não alcança o presente processo –, vigia a redação original do inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999 – dicção essa que constou do dispositivo até a edição da Medida Provisória nº 2.037-24/2000 –, que, expressamente, excluía as receitas de vendas à Zona Franca de Manaus da previsão legal isentiva.

A medida liminar que foi deferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI nº 2.348-9/2000 suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus" que constava do inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24/2000, mas apenas com efeitos *ex nunc*, não alcançando, portanto o período identificado no parágrafo anterior.

Os efeitos prospectivos da decisão do STF, a meu ver, possibilitam interpretações incongruentes quanto ao alcance da matéria decidida.

Tendo o acórdão do STF sido proferido com efeitos *ex nunc*, tem-se que a norma vigente em períodos anteriores a essa decisão, relativamente à exclusão da isenção nas vendas para a ZFM (como no caso da Lei nº 9.004, de 1995), não foi apreciada no julgamento da ADI, não tendo sido considerada, por consequência lógica, afrontosa ao art. 40 do Ato das

<sup>4</sup> Art. 1º O art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, acrescido dos §§ 1º e 2º, passa a vigorar com a seguinte alteração:

"Art. 5º Para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), instituídas pelas Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.

(...)

§ 2º A exclusão prevista neste artigo não alcança as vendas efetuadas:

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;

Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da Constituição Federal de 1988<sup>5</sup>, não obstante esse art. 40 ter a mesma redação desde a sua origem, em 1988.

A questão se torna ainda mais controversa quando se constata que, não obstante tal decisão do STF, remanesceu no dispositivo legal (inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24/2000) o afastamento da isenção em relação às vendas realizadas para “empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em **área de livre comércio**” (grifei).

Note-se que o pedido formulado na ação pretendeu, também, suspender a expressão “ou em área de livre comércio”, mas tal pedido não foi conhecido, por unanimidade, pelo Tribunal Pleno.

Considerando que, de acordo com o art. 40 do ADCT, a Zona Franca de Manaus (ZFM) é uma área de livre comércio, tem-se que a previsão normativa que restou mantida após a decisão do STF permite uma interpretação no sentido de se afastar a isenção nos casos da espécie, quais sejam, de vendas a área de livre comércio, como o é a ZFM.

Essa interpretação não só é possível como se encontra em consonância com a legislação que sobreveio desde então.

Em 23 de julho de 2004, a Medida Provisória nº 202, convertida, em 9 de novembro de 2004, na Lei nº 10.996, inovou em relação a essa matéria nos seguintes termos:

*Art. 2º. Ficam reduzidas a O (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM*

*§1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.*

*§2º Aplicam-se às operações de que trata o **caput** deste artigo as disposições do inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso III do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

Constata-se do excerto acima que, a partir de sua vigência – que não alcança o caso sob análise –, as alíquotas das contribuições foram reduzidas a zero, o que denota a inexistência de isenção anterior, ou mesmo de imunidade, uma vez que não haveria justificativa que sustentasse a definição de uma alíquota zero relativamente a fatos isentos ou imunes, dada a incompatibilidade de convivência desses institutos de direito tributário.

Na imunidade tributária, dada a inexistência de competência para o ente político instituir o tributo, não há que se falar em alteração de alíquota, pois que inexistente a

<sup>5</sup> 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.

norma impositiva; na isenção, uma vez delimitado o alcance da imposição, com a exclusão de determinado fato, situação ou pessoa, não há incidência a exigir a definição da alíquota aplicável.

Portanto, conclui-se pela inexistência de isenção relativamente às vendas para a ZFM.

### **3 Conclusão.**

Diante do exposto, voto por AFASTAR a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, em razão da preclusão processual, bem como em decorrência da inexistência de isenção ou imunidade nas vendas destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator