



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

**Processo nº** 10880.915934/2008-07  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3802-000.131 – 2ª Turma Especial**  
**Data** 20 de agosto de 2013  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** MICROLITE SOCIEDADE ANONIMA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros da 2ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, **converter o julgamento do recurso em Diligência** a fim de que a DRF de origem do processo apure a certeza e a liquidez dos créditos, bem como confirme se os valores constantes das notas fiscais presentes no processo administrativo nº 10880.915886/2008-49 foram, ou não, utilizados para outras compensações, ou mesmo se foram excluídas de tributação à época da ocorrência dos fatos geradores.

*(assinado digitalmente)*

Joel Miyazaki - Presidente da 2ª Câmara/3ª Seção.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra – Redator designado *ad hoc* (art. 17, inciso III, do Anexo II do RICARF/2015).

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Paulo Sérgio Celani, Bruno Maurício Macedo Curi (Relator) e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Fez sustentação oral pela Recorrente a Dra. Catarina Cavalcanti de Carvalho, OAB/PE nº 30.248.

## Relatório

Preliminarmente, ressalta-se que nos termos do artigo 17, inciso III, do anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF/2015, fui designado como redator *ad hoc* (fl. 104), para formalização do respectivo Acórdão, considerando o resultado do julgado, conforme o constante da ATA da respectiva sessão de julgamento.

MICROLITE SOCIEDADE ANÔNIMA insurge-se no presente Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 16-30.845, proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo –DRJ/SP1, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, mantendo o crédito tributário formalizado contra o referido contribuinte.

Por bem descrever os fatos e atos processuais ocorridos até o momento da apresentação da manifestação de inconformidade, reproduz-se aqui o relato formulado pela autoridade julgadora de 1ª instância, *in verbis*:

*Em 26/8/2008, Despacho Decisório não homologa Pedido Eletrônico de Restituição (PER) Declaração de Compensação (DComp) de fl. 1, por falta de crédito no DARF da contribuição acima citada (código de receita: 8109; fato gerador: 31/01/2001). O Valor foi todo usado para quitar débitos e não restou saldo compensável. O débito compensado nesta declaração é de: Pis - Não Cumulativa; código de receita: 6912; de fevereiro de 2004; no valor de R\$ 656,38 (fl 9). A base da decisão são os artigos 165 e 170, do CTN, e no art. 74, da Lei 9.430/96. Foram emitidas mais 90 Decisões, cada qual formando um processo (de 10880.915886 até 10880.915976, conjunto ao qual estes autos pertencem).*

*Em 24/9/2008, a empresa deduz sua inconformidade (fl 11 e seguintes) na qual: diz que as Declarações de Compensação tratam de créditos do mesmo tipo e prova, não fracionáveis; pede para apensar todos os autos em um, para análise conjunta da defesa e das provas; argui: nulidade, pela falta de intimação prévia para prestar esclarecimentos; que devem ser apreciados os documentos ora juntados, sob pena de cerceamento; que recolheu indevidamente Pis e Cofins de abril de 1999 a fevereiro de 2004 em vendas à ZFM que não geram obrigação fiscal, pois equiparadas a exportação (DL 288/67); diz juntar as notas fiscais e demonstrativos da base de compensação, planilhas das bases de cálculo e demonstrativo contábil. Ao final, requer a emissão de novo Despacho em face da prova e/ou homologação das compensações deste e dos demais autos que pleiteia anexar. Junta documentos da representação processual e societários.*

Não acatando as razões aduzidas pela interessada na instância *a quo*, a 9ª Turma da DRJ/SP1 resumiu na forma da ementa abaixo os motivos pelos quais julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada. Veja-se:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Data do fato gerador: 31/01/2001*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. Se o ato administrativo obedece às suas formalidades essenciais não há nulidade.*

*CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA. Não fica configurado cerceamento quando o interessado é regularmente cientificado do despacho decisório, e lhe é possível apresentar sua irrisignação no prazo legal.*

*PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. NÃO COMPROVAÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). IMPOSSIBILIDADE.*

*A vinculação total de pagamento a um débito próprio expressa a inexistência do direito creditório compensável e é circunstância apta a embasar a não homologação de compensação. A alegação de existência de pagamento indevido ou a maior, desacompanhada de suficientes elementos comprobatórios, não é suficiente para reformar a decisão.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/ Pasep*

*Data do fato gerador: 31/01/2001*

*VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. DL 288/67. CONTRIBUIÇÕES SUPERVENIENTE. ISENÇÃO. DESCABIMENTO.*

*O art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 aplica a equiparação a tributo vigente em 28/2/67 e não projeta isenções futuras. A restrição era para os tributos existentes em vigor à época e não para contribuição social superveniente.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente.*

*Direito Creditório Não Reconhecido.*

Irresignado com a decisão supra, o sujeito passivo interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 60 e seguintes) pleiteando a nulidade do Acórdão recorrido, alegando que a decisão foi construída com base em premissas confusas e obscuras, bem como enfatizando o direito que ampara seu pedido, consubstanciado na equiparação das vendas para a Zona Franca de Manaus à exportações – o que explicita ter ocorrido recolhimento indevido de PIS e COFINS sobre as receitas daí oriundas.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, redator *ad hoc* designado para formalizar a decisão (fl. 104), uma vez que o Conselheiro Relator Bruno Maurício Macedo Curi, não mais compõe este colegiado e que a respectiva Turma Especial foi extinta, retratando hipótese de

que trata o artigo 17, inciso III, do Anexo II, do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF no 343, de 09 de junho de 2015.

Ressalvado o meu entendimento pessoal, no sentido de dar a este e a outros processos nessa situação tratamento diverso.

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade e tempestivamente interposto, nos termos do Decreto nº 70.235/72, conheço do Recurso, passando à análise das razões nele expostas.

Trata-se de recurso destinado a reconhecer a validade da compensação realizada pelo sujeito passivo, que alega haver indevidamente submetido à tributação por PIS e COFINS as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus.

### **Preliminar**

Como questão preliminar aduz-se a nulidade do Acórdão recorrido, por haver sido “*construído com base em premissas confusas e obscuras, que impossibilitam o pleno exercício do direito de defesa da Recorrente, no caso concreto*”.

O art. 59 do Decreto 70.235/72, que rege o processo tributário administrativo em âmbito federal, traz como uma das causas de nulidade a preterição do direito de defesa.

No entanto não vislumbro no caso nulidade do Acórdão, especialmente porque a decisão recorrida traz um argumento escalonado para não acolher o pleito do contribuinte, a saber:

- a) a impossibilidade de se reconhecer o direito de crédito à Recorrente, diante da Solução de Divergência Cosit nº 07, que limitaria as isenções a apenas alguns produtos, não sendo genérica para qualquer venda realizada para a Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 14 da MP 2037-25; e
- b) ultrapassada a questão acima, a inexistência de comprovação da materialidade do crédito em termos concretos.

O fato de, no entender da Recorrente, o Acórdão ter sido confuso (ou mesmo, ao seu ver, lacônico), não o torna nulo por preterição do direito de defesa. Ao contrário, ainda que breve na concepção da Recorrente, a decisão recorrida fundamentou-se em mais de um motivo.

Tanto assim que a Recorrente não só identificou os fundamentos do Acórdão, como o presente Recurso ataca o ponto que parece mais sensível ao contribuinte – a existência, ao seu ver, de exoneração de PIS e COFINS sobre as vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus.

Desse modo, não acolho o argumento de nulidade do Acórdão. Vale o aforismo jurídico: *pas de nullité sans grief*.

### ***Mérito***

Quanto ao mérito, o ponto nodal refere-se à existência, ou não, de exoneração de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes de vendas para a Zona Franca de Manaus.

A celeuma tem origem no fato de o art. 40 do ADCT/88 (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias) ter estendido para o ordenamento constitucional de 1988 o regime tributário da Zona Franca em Manaus, nos seguintes termos:

*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.*

Esse regime tributário, como cediço, teve início por intermédio do Decreto-lei nº 288/67, porém seguramente a determinação constitucional estende toda a exoneração fiscal existente no ordenamento anterior para o Sistema Tributário atual. Esse é o comando expresso do art. 40 do ADCT, cujo prazo veio a ser prorrogado por mais 10 anos por força do art. 92 das mesmas Disposições Constitucionais.

A discussão que pode ser travada é quanto à interpretação da expressão das características “de exportação” sobre a Zona Franca de Manaus, especialmente diante da imunidade constitucional que as exportações possuem sobre as contribuições especiais.

De todo modo, há normas infraconstitucionais de observância irrefutável pelo CARF, que trazem regramento jurídico distinto da imunidade. E, como se sabe, a Súmula nº. 2, do CARF, impede que se avalie a constitucionalidade dessas normas, que em última análise afetam a permissibilidade de exclusão, ou não, dessas receitas da base de cálculo de PIS e COFINS.

Referidas normas estavam contidas, durante o período compreendido pelos casos trazidos à lume, pela Medida Provisória nº 2.037, a qual, em sua redação original e em vinte e quatro reedições posteriores, dispôs que não estavam abarcadas por **isenção** as receitas oriundas de vendas para a Zona Franca de Manaus, “a partir de 1º de fevereiro de 1999” (redação do § 2º do art. 14).

Essa redação somente veio a ser modificada diante de decisão do STF na ADIMC 2348, cujo mérito terminou não sendo julgado por perda de objeto da ação direta. A decisão, que afastava com efeitos *ex nunc* a aplicação da norma acima sobre as receitas decorrentes de vendas para a Zona Franca de Manaus, levou o governo federal a, na vigésima quinta reedição da MP nº 2.037, considerar isentas também as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus.

E a rigor, a interpretação de que a isenção estava concedida à Zona Franca de Manaus se deu por supressão da expressão “Zona Franca de Manaus” do rol de vedações à aplicação da isenção constante do art. 14 da MP nº 2.037. Passava-se, então, a reconhecer que a isenção para a ZFM estava compreendida no inciso II do art. 14, o qual dispunha sobre a

exportação de mercadorias para o exterior. Esforço interpretativo conjunto com o art. 40 do ADCT, portanto (e que, frise-se, remete à imunidade do art. 149 da CRFB, não a isenção).

De todo modo, em termos infraconstitucionais o que se tem é: somente se isentaram as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus das contribuições PIS e COFINS a partir de dezembro de 2000, pois o início da vigência da MP nº 2.037-25 ocorreu no dia 21 daquele mês.

Importante destacar que não entendo que a isenção tenha sido concedida em caráter retroativo a 1º de fevereiro de 1999, como defendem alguns diante de uma leitura fria do *caput* do art. 14 da MP nº 2.037-25.

A rigor, a alteração legislativa que suprimiu a vedação à isenção das vendas para a Zona Franca de Manaus deve ser apreciada em conjunto com a própria decisão do STF, que suspendeu a aplicação da MP nº 2.037, em reedição anterior, com efeitos *ex nunc* na ADIMC 2348. A disposição do *caput* tratando do dia 1º de fevereiro de 1999 existe desde a edição originária da MP 2.037.

Assim, o fato de reedição posterior da MP permitir uma leitura apriorística de que, desde fevereiro de 1999, não havia vedação à isenção, não significa que ocorra uma exótica “isenção retroativa”. Afinal, trata-se da mesma MP nº 2.037, que, pelas regras constitucionais vigentes à época, podia ser reeditada quantas vezes fossem necessárias.

De todo modo, ao menos em tese os períodos de apuração de dezembro de 2000 em diante estão beneficiados expressamente pela exoneração fiscal de PIS e COFINS às receitas decorrentes de vendas para a Zona Franca de Manaus.

Assim, para todos os períodos posteriores a dezembro de 2000, inclusive, é de se reconhecer que há bom direito assistindo ao contribuinte; por outro lado, os períodos anteriores não podem receber a mesma validação.

Como o processo em tela abrange período posterior, é de se avançar o exame do mérito, passando-se à materialidade do direito creditório pleiteado.

A DRJ entendeu inaplicável a exoneração ao caso em tela, transcendendo a discussão acerca de haver, ou não, exoneração fiscal nas vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus. Isso é indiscutível, e como visto a própria DRJ não nega que ela exista (ainda que, como visto anteriormente, há uma importante cronologia a ser observada com relação à vigência dessa exoneração). O Acórdão se desencontra somente na tentativa de identificar a que instituto se trate – isenção, imunidade ou alíquota zero, e com base nisso entender que não poderia apreciar imunidade por ser questão constitucional.

De todo modo, a decisão recorrida chega a ultrapassar esse aspecto mais formalista, e chega à investigação da documentação acostada pelo contribuinte, para tentar confirmar **(i)** que se tratam de vendas para a Zona Franca de Manaus, e **(ii)** se tais vendas seriam enquadráveis nos incisos a que se refere a Solução de Divergência Cosit nº 07.

Com relação ao aspecto acima, a ausência de documentação apresentada pelo contribuinte foi cabal para que a decisão concluísse pela ausência de direito creditório com demonstração de liquidez e certeza. Assim decidiu a DRJ:



*"(...) Com relação aos documentos que consubstanciariam o alegado recolhimento indevido, a defesa junta com a inconformidade tempestiva documentos da representação processual e societários. Por sua natureza, tais documentos não possuem o teor comprobatório buscado no mérito. Não se forma convicção de que o apontado pagamento contenha algum indébito. Assim, não fica comprovado o alegado pagamento indevido ou a maior, gerador de crédito, ou eventuais erros nas apurações e recolhimentos das obrigações fiscais. Por esta via, falta amparo a pretensão.*

#### *Conclusão*

*Ao declarar que dispunha de crédito capaz de extinguir um débito, a Contribuinte assumiu a incumbência de demonstrar sua liquidez e certeza.*

*Relativamente à liquidez e certeza do crédito, o CTN estabelece:*

*(...)*

*Compete à declarante o ônus de formar a prova do alegado direito creditório, para fins de demonstrar a certeza e liquidez do indébito utilizado em compensação, consoante determina o disposto no art. 170 do CTN. A comprovação do indébito é requisito indispensável e é incumbência do suposto credor. Como visto, a defesa não logrou êxito ao pretender fazê-lo.*

*Com o pagamento em Darf integralmente utilizado e não sendo possível reconhecer o indébito (crédito) alegado, cabe manter a decisão que não homologa a Declaração de Compensação.*

A conclusão a que a DRJ chegou, decorre do fato de que o contribuinte, tendo solicitado a reunião de todos os seus 90 (noventa) processos de compensação em um único processo (fl. 11), efetuou a reunião de todo o material probante em um único processo, o PAF nº 10880.915886/2008-49, ora distribuído neste CARF para outro Conselheiro.

Ocorre que aparentemente os processos não foram reunidos, dado que cada um deles possui um acórdão distinto. E de fato, a reunião de processos para julgamento é facultada à autoridade julgadora, de modo que, não tendo ocorrido, causou grande problema ao próprio contribuinte no que tange à comprovação da materialidade do crédito em primeiro grau.

Resta saber se é possível, no âmbito do processo administrativo tributário, obter “prova emprestada” de outro processo correlato. Peculiarmente no caso em tela, houve juntada equivocada de prova, de iniciativa do próprio sujeito passivo, por ocasião da manifestação de inconformidade (dentro do prazo processual, portanto), basicamente pressupondo que haveria uma reunião de processos, em autos distintos dos julgados nesse momento. Destarte, objetivamente um dos processos contém prova desnecessária, e os demais encontram-se carentes de prova.

A questão me parece de solução razoável, especialmente diante do formalismo moderado insito ao processo administrativo tributário e ao prestígio à verdade material, bem como do art. 29 do Decreto nº 7.574, de 2011, o qual, regulamentando o Decreto nº 70.235/72, assim dispõe:

*Art. 29. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias (Lei nº 9.784, de 1999, art. 37).*

Analisando, então, a prova constante do PAF nº 10880.915886/2008-49, verifiquei que, para o período objeto do presente processo, constam notas fiscais de vendas para contribuintes estabelecidos na Zona Franca de Manaus, cujo total (excluindo o ICMS/ST) corresponde precisamente à base de cálculo sobre a qual, aplicada a alíquota da contribuição, chega-se ao montante do crédito oferecido à compensação.

Diante disso, o contribuinte juntou as provas que entendia necessárias à época, e, por um equívoco seu, de presumir que haveria uma reunião de seus processos, levou a DRJ a não apreciar tal material, concluindo pela inexistência de demonstração do direito creditório.

Tais provas, no entanto, ao mesmo tempo em que indicam plausibilidade do crédito suscitado, não são absolutamente suficientes para se confirmar que o sujeito passivo tem direito ao reconhecimento do crédito.

Isso porque é inviável para esta instância julgadora confirmar:

- (i) se o crédito em tela já não foi utilizado para outras compensações (até porque, como se vê dos autos, são noventa processos ao total), e/ou
- (ii) não foi objeto de exclusão nos próprios períodos de apuração.

### **Conclusão**

Desse modo, entendo que o feito **deve ser convertido em diligência**, a fim de que a DRF de origem apure a certeza e a liquidez dos créditos, bem como confirme se os valores constantes das notas fiscais presentes às fls. 367 a 377 do PAF nº 10880.915886/2008-49 foram, ou não, utilizados para outras compensações, ou mesmo se foram excluídas de tributação à época da ocorrência dos fatos geradores.

Após a conclusão da diligência, devem ser intimados sucessivamente a Recorrente e a Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, para, querendo, dentro do prazo fixado, manifestarem-se sobre as conclusões exaradas no citado parecer.

Após, retornem-se os autos a este CARF/3ª Seção, para prosseguimento do julgamento.

Formalizado o voto em razão do disposto no artigo 17, inciso III, do Anexo II do RICARF/2015, subscrevo o presente.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra – Redator ad hoc.