ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10882.902903/2008-68
CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10882.902903/2008-68
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-002.501 – 3ª Turma**
Sessão de	09 de outubro de 2013
Matéria	Compensação
Recorrente	SHERWIN-WILLIAMS DO BRASIL INSDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/03/2001

Ementa:

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. PROVAS.

Não cabe à Administração empreender esforços probatórios devidos pelo Contribuinte, uma vez que, de seu dever exercitá-los por se tratar de recuperação de créditos por ele pleiteados não presentes nos autos provas de internação na Zona Franca de Manaus. O não acatamento da indevida pretensão não constitui cerceamento do direito de defesa que possa determinar a nulidade da decisão nos termos dos arts. 59 e 60 do Decreto 70.235/72.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Daniel Mariz Gudiño, Rodrigo da Costa Pôssas, Joel Miyazaki e Otacílio Dantas Cartaxo votaram pelas conclusões. O Conselheiro Henrique Pinheiro Torres apresentará declaração de voto.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PIN HEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Daniel Mariz Gudiño, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

CÓPIA

Relatório

A ora Recorrente, irresignada com a decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, com ementa dotada dos seguintes termos,

> *NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Não cabe à Administração suprir,* ***por meio de diligências, mesmo em seus arquivos internos,*** *má instrução probatória realizada pelo contribuinte. Sua denegação, pois, não constitui cerceamento do direito de defesa que possa determinar a nulidade da decisão nos termos dos arts. 59 e 60 do Decreto 70.235/72.*
>
> *PIS e COFINS. RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INCIDÊNCIA.* ***Até julho de 2004 não existe norma que desonere as receitas provenientes de vendas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus das contribuições PIS e COFINS****, a isso não bastando o art. 4º do decreto-lei nº 288/67.* (grifado)

interpõe Recurso Especial, com exame de admissibilidade favorável nº 3400-00.143, sob os argumentos de que tal decisão não pode ser mantida em razão da existência de julgados contrários ao entendimento articulado, no sentido de ser possível a utilização de crédito de PIS e COFINS após o ano-calendário de 2000 e, inclusive, que determinam à DRF de origem realizar diligências para comprovar a veracidade do crédito.

Reverbera também a impertinência do prejuízo decorrente do fato de despacho eletrônico que não cuidou de averiguar a existência ou não de crédito nas operações com empresas da ZFM/ALC mesmo tendo ela apresentado documentação contábil idônea com informes do conteúdo de notas fiscais comprovadoras da operação de comercialização de produtos.

Indica como relevante que o "procedimento de PER/DCOMP não é suficiente para demonstrar o crédito tributário, e, justamente para isso, é que se aguarda a instauração de processo administrativo tributário."

Continua elencando os seguintes aspectos:

> *-"incabível a restrição do crédito com base na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, tendo em vista que todas as remessas a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus são equiparadas a exportação, sendo patente a isenção da operação tributário quanto as contribuição de PIS e COFINS;*
>
> *-o entendimento do Douto Relator, e acolhido por sua maioria na Douta 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, não pode ser*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ratificado por não ter respaldo com o ordenamento jurídico e com o que vem sendo decidido por este Egrégio Conselho. Ou seja, não é imbróglio da Recorrente a alegação de ter direito a compensar o crédito de PIS e COFINS, pois as compradoras de seus produtos se localizavam na ZFM, logo é pertinente a aplicação da isenção da não – incidência desta contribuição, em razão da equiparação destas remessas à exportação;

- após julho de 2004, a legislação expressamente prevê alíquota zero para estas contribuições nas vendas de mercadorias realizadas com pessoas jurídicas situadas na Zona Franca de Manaus por equiparação à exportação;

-há precariedade no v. acórdão, em razão de não ter respeitado o princípio da busca pela verdade material, tanto é verdade, que aproveita a oportunidade para trazer à baila julgado paradigma que determina a necessidade da DRF fazer diligência para aferir o direito creditório;

- importante se faz reparar o artigo 1º do Decreto nº 2.346/97, o qual prevê que os atos da Administração Pública devem se pautar pelas orientações dos Tribunais Superiores, o que foi desconsiderado pela DRJ/CPS."

Registra excertos do acórdão recorrido:

"Analisadas pela DRJ Campinas, as manifestações não foram acolhidas, ainda que tenha sido reconhecido que a empresa àquela altura já retificara a DCTF, pondo-as em conformidade com as compensações pretendidas. Para não reconhecer o direito creditório, a DRJ ratificou o entendimento administrativo, do Parecer nº 1.789/2002, de que até o período de apuração dezembro de 20000 não há qualquer ato que conceda isenção a tais vendas ou qualquer outra forma de desoneração. No entender da administração, apenas no período compreendido entre 22 de dezembro de 20000 e 25 de julho de 2004 há isenção quando as vendas para a ZFM se enquadrem, ademais, nas disposições dos incisos IV, VI, VIII ou IX da Medida Provisória 2.037 e suas reedições. A partir de 26 de julho de 2004, passou a haver desoneração, sob a forma de redução a zero das alíquotas, para toda e qualquer venda realizada para aquela região, mesmo que não enquadrada nas disposições acima.

Destarte, continua o Relator, para os recolhimentos relativos a fatos geradores ocorridos até 21 de dezembro de 200000 afirmou não haver o direito alegado. Para os recolhimentos relativos ao período compreendido entre 22 de dezembro de 20000 e 26 de julho de 2004 afirmou que caberia à empresa provar que as vendas se enquadram nas disposições acima o que, sozinha, a planilha juntada não consegue fazer. Para recolhimentos posteriores a julho de 2004 afirmou não ter a empresa juntado qualquer elemento comprobatório de sue direito, como lhe competia, nem mesmo a mencionada planilha."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PIN HEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Destaca a impropriedade do comportamento da DRJ, uma vez que, pelo princípio da prudência, não determinou diligências para averiguar a ocorrência de remessas aos estabelecimentos localizados na ZFM, e que apesar de confirmar a existência de crédito, o mesmo não restou comprovado pela ora Recorrente, tudo sob o pálio de não considerar pertinente a substituição do contribuinte no que tange a uma instrução probatória.

O acórdão recorrido registra que existem casos em que a Administração possa suprir a ausência de um dado documento cuja apresentação deveria ter sido promovida pela parte desde que o documento em questão esteja na posse da administração e seja difícil ou impossível apresentação tempestiva pela parte, como por exemplo, nos casos de DARF´s e declarações entregues.

Alega que muito embora tais argumentos sejam dignos de consideração, não há como concordar com eles, uma vez que, em nenhum momento, a ora Recorrente foi intimada a apresentar documentos que a Fiscalização entenderia pertinentes para comprovar os créditos declarados nas DCOMP´s.

Transcreve excerto do acórdão referente ao Recurso Voluntário nº 145.668, *verbis:*

> *"Em face do exposto, voto pelo provimento parcial do presente recurso voluntário reconhecendo à recorrente o direito de repetir/compensar os indébitos decorrentes das contribuições para o PIS e COFINS apuradas e pagas sobre receitas de vendas de mercadorias efetuadas para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, no período de 22.12.2000 a 31.12.2003, que comprovadamente foram internalizada naquela zona franca, cabendo a DRF de origem exigir a documentação necessária à comprovação das internações bem como a apuração dos valores a serem repetidos/compensados."*

Diz que essa decisão demonstra a divergência analítica, fazendo com que este Conselho conviva com opiniões diferentes.

Por essas razões, argumenta que o acórdão recorrido deve ser reformado para que o processo baixe em diligência, a fim de que seja intimada a Recorrente para apresentação de toda a documentação para o fim de homologação do crédito pleiteado, até mesmo porque nunca existiu oportunidade para exibição de documentos, uma vez que o crédito tributário foi indeferido por meio de despacho decisório eletrônico.

Transcreve vários trechos de acórdãos deste Conselho que contemplam abordagens sobre os princípios da verdade material e da oficialidade.

Afirma novamente que o objetivo deste Recurso é a reforma do acórdão recorrido para que sejam homologados todos os pedidos de compensação realizados com créditos de 2000 a 2005.

Ainda transcreve parte do acórdão recorrido para provar a existência de entendimento diferente em outra Turma e Câmara da 3ª Seção, *verbis:*

"Esse meu reconhecimento implica aceitar que o malsinado parágrafo estava se referindo, genericamente, às venda à AFM, ou, mais claramente, está ela a dizer

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> que, para efeito do incentivo de PIS e COFINS, a mera venda a empresa sediada na AFM não se equipara "a exportação de mercadorias para o exterior" de que cuida o inciso II do ato legal em discussão. Mas, ao fazê-lo, não está revogando dispositivo isentivo anterior, está simplesmente delimitado-lhe o alcance como compete aos parágrafos.
>
> Tal reconhecimento deve ficar claro, não implica que após deixar o parágrafo (a partir de 22 de dezembro de 2000) tenha passado a existir a isenção pretendida. Para que isenção haja, já o disse, é preciso que ato legal a explicite, visto que só o decreto-lei 288 não basta.
>
> Mas tampouco há isenção apena porque a compradora lá esteja. Nos recursos ora em exame que abrangem aquele período, esse foi o fundamento do pedido e a ele deveria ter-se restringido a DRJ. Nesses termos, só causa mais imbróglio a afirmação constante nos acórdãos que o analisam de que "haveria direito" no período de 22 de dezembro de 20000 a 25 de julho de 2004, mas não estava ele adequadamente comprovado. Simplesmente não há direito na forma requerida."

Destaca que a equiparação à exportação dos atos de comércio praticados com a Zona Franca de Manaus impede a existência do acórdão recorrido.

Rechaça a alegação de imbróglio feita no Recurso Voluntário, uma vez que o mesmo registrou a existência de direito creditório no período após 2000.

Transcreve ainda excertos do acórdão paradigma nº 3301-00.311, confirmando a tese da ora Recorrente, *verbis:*

> " As receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços e/ou de serviços para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus para consumo e/ou industrialização, realizadas até a data de 21.12.2000 estavam sujeitas à Cofins, tornando-se isenta dessa contribuição somente a partir de 22.12.2000.
>
> REPETIÇÃO. DCOMP. HOMOLOGAÇÃO
>
> As contribuições para o PIS e COFINS apuradas e pagas sobre as receitas de vendas de mercadorias e serviços para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, referente ao período de 22.12.2000 a 31.12.2001, constituem indébitos tributários passíveis de restituição e/ou compensação, cabendo à autoridade administrativa competente homologar a compensação dos débitos fiscais declarados até o limite do montante do crédito financeiro apurado."

Alega que essa decisão fornece suporte para justificar a procedências de suas razões uma vez que a partir de 22.12.2000 foram consideradas isentas as remessas para estabelecimentos localizados na ZFM, referentemente as contribuições para o PIS e COFINS.

Tece considerações sobre o posicionamento hierárquico da Lei nº 5.172/66 (CTN) como lei complementar e acrescenta que qualquer alteração em seu conteúdo somente será plausível se acontecer por via de norma situada no mesmo nível do CTN, como é o caso do Ato Complementar nº 35/67 – publicado na mesma data do Decreto-Lei nº 288/67 – cujo § 2º, inciso II, do art. 7º assim preleciona:

> *"§ 2º - Para os efeitos de aplicação do disposto neste artigo, além da mercadoria objeto de operação de exportação, considera-se destinada ao exterior a remetida:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PIN HEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *II – aos armazéns gerais alfandegados, entrepostos aduaneiros e zonas francas;*

Assim, argumenta que nenhuma lei ordinária ou ato administrativo do Poder Executivo poderá alterar uma lei complementar.

Considera que o conteúdo do art. 7º do Ato Complementar nº 35/67 destina-se às exportações porque, confirmando a imunidade nas exportações para o antigo ICM, conforme já previa o § 5º, do art. 24, da Constituição de 1967, estende a mesma imunidade nas exportações para o IPI e insere no mundo jurídico uma nova situação quando concede tratamento fiscal igualitário a exportação para as remessas de mercadorias para as zonas francas.

Transcreve excerto do voto do Ministro Sepúlveda Pertence em Medida Cautelar concedida na ADin nº 310-1 (DJ 16.04.1993), *verbis:*

> "A plausibilidade da arguição suscitada faz relevante a questão constitucional proposta. Certo, ao esforço de demonstração da invalidade nas normas questionadas, fez-se necessário seu cotejo com preceitos subconstitucionais: em particular, o artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/67 (...), e o artigo 49 do mesmo diploma (...); o art. 5º da Lei Complementar nº 4/69, que manteve em vigor, dando-lhe hierarquia complementar, o referido artigo 4º, do DL 288/67".

Conclui enfatizando que todas as vendas para empresas situadas n Zona Franca de Manaus caracterizam exportações para fins fiscais e devem ter o mesmo tratamento tributário na conformidade do entendimento dos Tribunais Superiores, e registra – entre outras – algumas considerações finais:

> *"È dever da Administração Pública perquirir, aferir, buscar a verdade material, ou seja, deve a Fiscalização exigir a documentação necessária à comprovação das internações bem como a apuração dos valores a serem repetidos/compensados. Deste modo, a Recorrente acredita que este entendimento é o mais adequado ao caso em comento do que o exposto no v. acórdão vergastado, isto porque, a Recorrente não pode ter o seu direito tolhido, tão somente, porque em nenhum momento foi intimada a apresentar documentação.*
>
> *(...)*
>
> *As planilhas juntadas são documentos idôneos até prova em contrário, desta feita, é necessário que esta Colenda Câmara reforme o v. acórdão guerreado, a fim de que seja concedido à Recorrente utilizar-se de seu crédito para compensá-lo com os débitos pretendidos;"*

Por fim articula os pedidos:

> *" a) seja reconhecido integralmente o crédito tributário, pois a partir de 22.12.2000 ficou expressamente determinado que não incidiria PIS e COFINS, pois tais receitas não devem ter incidência de tais contribuições pois as remessas a ZFM são equiparadas a exportação;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PIN HEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *(...)*
>
> *d) com supedêneo no v. acórdão paradigmático, seja determinada diligências no processo administrativo para que a fiscalização efetivamente investigue a existência do crédito tributário, por meio da documentação juntada aos autos e por meio de outros documentos fiscais e contábeis necessários para formar a sua convicção."*

CÓPIA

Contrarrazões articuladas pela Fazenda Nacional inicia por dizer que a pretensão da Contribuinte para que a fiscalização produza as provas que a ela caberia realizar é improcedente, em razão do que preleciona o art. 333 do CPC que incumbe o ônus da prova ao autor.

Afirma que esse dispositivo aplicado ao contexto da compensação tributária confirma a atribuição do contribuinte quanto à produção de prova da certeza e liquidez do crédito que alega ter perante o Fisco, cabendo a este último, uma vez provado o crédito se não homologá-lo, provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele.

Continua alegando que no campo da compensação deve o contribuinte provar a existência de crédito líquido e certo declarado e que, quando não se desincumbe da efetivação dessa prova, fica impedido por direito de exigir que a autoridade fiscal demonstre qualquer elemento contrário à pretensão.

Oferece lição da jurista Fabiana Del Padre Tomé, sobre o ônus da prova no processo administrativo fiscal, *verbis:*

> *"O direito à produção probatória decorre da liberdade que tem a parte de argumentar e demonstrar a veracidade de suas alegações, objetivando convencer o julgador. Visto por outro ângulo, o direito à prova implica a existência de ônus segundo o qual determinado sujeito do processo tem a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de não o fazendo, ver frustrada a pretendida aplicação do direito material. Desse modo, a prova dos fatos constitutivos cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, enquanto a dos extintivos, impeditivos ou modificativos compete a quem os alega."*

Insiste declarando que qualquer exceção à regra geral deve constar em texto de lei, como, por exemplo, presente no Direito do Consumidor, não cabendo à autoridade julgadora promovê-la com base em juízo de equidade.

Oferece destaque ao fato de somente com o oferecimento de manifestação de inconformidade, instauradora do litígio, é que a Administração terá oportunidade de conhecer os motivos do contribuinte, examiná-los e homologar ou não a compensação comunicada e, se nela não se encontrarem presentes as provas que caberia apresentar, sem dúvidas, não será possível reconhecer qualquer nulidade de decisão desconhecendo o direito creditório pretendido.

Discorre sobre a legislação que cuida do PIS e da COFINS relativamente à exportação para o exterior para defender a inexistência da isenção pretendida pela ora Recorrente e menciona o art. 2º da Lei nº 10.996/2004, que reduziu a 0 (zero) as alíquotas das Contribuição ao PIS/COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ao consumo ou à industrialização na ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora desse ambiente, para argumentar que se antes existisse isenção, não haveria necessidade de novo instrumento normativo para instituí-la.

Alega também que as principais normas isencionais existentes são as do art. 150 da Constituição e dos arts. 111, 176 e 177 do CTN, que se fundamentam no princípio de ser a isenção uma exceção feita expressamente à regra jurídica de tributação, tornando, por essa razão, interpretação muito restritiva e, portanto, somente diante de hipóteses clara e explicitamente consagradas pelo legislador é que o favor tributário da isenção se materializa. Para tanto, transcreve diversos precedentes judiciais sobre a exigência de interpretação literal e restritiva da norma isencional.

Discorre ainda sobre a ausência de norma isentiva para o tema ora em discussão e rebate a pretensão do que denominou de isenção indireta, porque não prevista em lei e, portanto, não se coadunando com as características do instituto tributário, tal como fixadas pela ordem jurídica em vigor.

Chama a baila o fato de que as contribuições para a seguridade social não podem ser, *in casu*, isencionadas, sob pena de afronta ao art. 195 da CF/88 que determina ser ela financiada por toda a sociedade e transcreve excerto do Informativo STF nº 155.

Rebate a possibilidade de aplicação do Decreto-Lei nº 288/67 ao presente caso, uma vez que o seu artigo 4º é claro ao afirmar que os efeitos fiscais à vista dos quais estabelece a equiparação das vendas à ZFM à exportação para o estrangeiro, são, exclusivamente, aqueles vigentes à época da edição dessa norma.

Por conseguinte, continua, como na data do Decreto-Lei não existia isenção da COFINS e do PIS porque não insculpidos no mundo jurídico, não é plausível pretender a extensão da isenção a essas Contribuições Sociais, tudo também em homenagem a interpretação restritiva das regras sobre isenção, como já mencionado.

Alega também que o art. 177 do CTN veda o alcance da isenção a tributos instituídos posteriormente a concessão, salvo disposição de lei em contrário.

Transcreve lição da professora Mizabel Derzi, "*O CTN não diz expressamente, nem ALIOMAR BALEEIRO ressalta, mas parece evidente que o art. 177 é inteiramente aplicável, com as restrições nele registradas, às isenções incondicionais, concedidas por prazo indeterminado. Essas são inteiramente revogáveis exatamente porque concedidas como favorecimento ou renúncia.*"

Diz ainda inexistir dúvidas de que o benefício não pode ser estendido às remessas de produtos à ZFM, pelo simples fato de não haver sido contemplado no objetivo da norma e assim, caso se faça a interpretação em sentido contrário estaria este Conselho criando norma isentiva sem supedâneo legal.

Conclui pelo afastamento da hipótese de isenção das Contribuições para o PIS e COFINS e, em razão disto, pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Relator

O Recurso preenche condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

As vertentes do presente litígio a serem examinadas dizem respeito a existência ou não de comprovação pela ora Recorrente dos atos negociais levados a efeito com a Zona Franca de Manaus e se tais atos, quanto ao PIS e a COFINS, estariam contidos na abrangência de isenção.

Quanto a primeira vertente, ao compulsar os autos constato, no texto da Manifestação de Inconformidade, que a ora Recorrente apresentou à Secretaria da Receita Federal do Brasil Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), não homologado por inexistência de crédito tributário.

O Despacho Decisório Eletrônico de não homologação tem o seguinte conteúdo:

> *"A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP."*

No Recurso Voluntário a ora Recorrente informa que anexou à Manifestação de Inconformidade já mencionada, relação das notas fiscais que compõem o crédito tributário e alega também que se tivesse sido intimada para apresentar outros documentos certamente a glosa da compensação não teria ocorrido.

De todos sabido, inicialmente, que a obrigação de provar cabe ao Fisco quando materializa lançamento tributário identificando o fato gerador e o montante do tributo devido. Do mesmo modo, cabe – exclusivamente – ao Contribuinte quando na busca de ser ressarcido por tributo pago indevidamente ou em montante maior do que o devido, ofertar as provas necessárias e suficientes à liquidez e certeza de seus créditos.

De primevo, a mim parece que uma simples relação contendo as operações com a ZFM representadas por números de notas fiscais, com CNPJ´s e Inscrição Estadual e ainda o crédito apurado, não substitui a prova da internalização dos produtos, nem as cópias de balancetes, livros diário e razão, onde as receitas de vendas estratificariam, sem dúvidas, a confirmação das operações efetivadas.

O julgamento administrativo deve ter como norte o Princípio da Verdade Material. É certo, com isto não se está querendo dizer que o processo administrativo claudicará quando o dever de provar cabível ao Contribuinte não for exercitado.

De todos sabido que as declarações de compensação não comportam espaço para as provas do Contribuinte relativamente a seus créditos, somente é possível o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

conhecimento pelo Fisco relativamente ao fato de existir ou não, débitos. A partir daí, do levantamento da conta corrente do Contribuinte, a administração pode examinar o conteúdo do direito pleiteado seguindo as normas de regência.

In casu, não havia registro de créditos disponíveis no ambiente da Administração.

Por outro lado, espaço suficiente houve nos autos para produção de informações elucidativas quanto à internação dos produtos na ZFM pela ora Recorrente, principalmente a partir da oferta feita por ela da Manifestação de Inconformidade provocada pela não homologação de seus créditos.

Não localizei ferimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa neste processo, até mesmo porque inocorreu restrição à produção de provas.

Mesmo que o instituto da preclusão quanto à juntada de documentos tenha que ser respeitado quando o sujeito passivo não protestar na impugnação ou manifestação de inconformidade, pela juntada posterior e nem apresentar justificativa legal para tanto, exceção poderá ocorrer na presença de força maior ou argumentos supervenientes, aspectos esses não produzidos nos autos.

Indo agora para a vertente segunda de que as vendas para a ZFM se equiparam à exportação para o estrangeiro, para mim indiscutível que as receitas decorrentes de exportação não têm incidência das contribuições sociais de intervenção no domínio econômico de que trata o art. 149 da CF/88, uma vez que, observando-se as regras estatuídas pelo art. 7º da LC 70/91 e pelo art. 5º da Lei nº 10.637, conclui-se que as vendas à Zona Franca de Manaus são equiparadas às exportações, conforme pacificação jurisprudencial do E. STJ a exemplo do Ag 1.295.452/DF, REsp. 817.847 SC, REsp.653.975/RS, entre outras.

Portanto, não vislumbro procedência em se considerar as operações de vendas exclusivamente vinculadas ao que prelecionam os incisos IV, VI, VIII ou IX da MP 2037, constatando se a atividade da empresa compradora tem inscrição no Registro Especial Brasileiro para embarcações; seja comercial exportadora inscrita na SECEX; seja trading company ou ship´s Chandler, ao contrário, inclino-me aos que entendem que toda e qualquer empresa que efetue vendas para a ZFM estará efetuando exportação.

De outra banda, filio-me ao entendimento do Ministro Teori Albino Zavascki quando do REsp. 1084.380/RS, em 29.03.09, pontuou:

> *"Nos termos do art. 40 do ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, da Constituição de 1988, a Zona Franca de Manaus ficou mantida "com suas características de área de livre comercio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, por 25 ano, a partir da promulgação da Constituição". Ora, entre as "características" que tipificam a ZAFM destaca-se esta de que trata o art. 4º do Decreto Lei 288/67, segundo o qual "a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na ZFM, ou reexportação pra o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro". Portanto, durante o período previsto no art. 40 do ADCT e enquanto não alterado ou revogado o art. 4º so SL*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PIN HEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *288/67, há de se considerar que, conceitualmente, as exportações para a ZFM são, para efeitos fiscais, exportações para o exterior. Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à ZF.*

O DL 288/67 é originalmente um decreto-lei, porém está sendo considerado pelos doutrinadores após a EC 1/69 como tendo eficácia de lei complementar uma vez que cuida de matéria tributária que atinge todos os entes federativos. Foi, portanto, esse dispositivo recepcionado pela Constituição de 1988 e constitucionalizados seus dispositivos, atingindo efeitos até 2013 e tendo seus comandos elastecidos pela EC 42/66 até 2023.

Para os que argumentam que somente os tributos existentes na época da edição do DL 288/67 aproveitariam a isenção, vem a Medida Cautelar em ADI 2348-9, não acatando tal argumento, determinando que novos tributos encontravam-se abrangidos pelo artigo 40 do ADCT que foi criado para tornar diferenciado o ambiente jurídico da ZFM e teve seu prazo de vigência alterado pela EC 42 até 2023.

Em razão do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto em face de não terem sido processadas as necessárias comprovações relativas ao crédito pretendido pela Recorrente.

Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

A presente declaração de voto faz-se necessária em razão de haver concordância no resultado do julgamento, mas divergências inconciliáveis nas razões de decidir.

A teor do relatado, duas sãos as questões trazidas a debate: a ausência de lastro probatório mínimo a referendar o pedido de restituição formulado; e, ii) o próprio mérito do pleito, consistente na repetição de PIS/Cofins incidentes sobre as vendas a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, que a recorrente defende estar amparada por isenção fiscal.

Inicialmente, deve ser enfrentada a questão referente ao ônus da prova.

A recorrente defende em seu especial *que o Fisco não envidou todos os esforços no sentido de transparecer a realidade dos fatos, de forma a possibilitar a constatação da ocorrência*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ou não do direito do crédito pleiteado pela Recorrente. Ainda segundo a defesa, é certo o dever da Fiscalização, da DRJ diligenciar para requerer toda documentação necessária, a fim de buscar a realidade dos fatos e, se o caso, decidir em prol da Recorrente.

Esta questão de a quem pertence o ônus da prova é muito bem definida no Código de Processo Civil, mais precisamente no art. 333 que assevera:

> ***Art. 333*** *- O ônus da prova incumbe:*
>
> ***I*** *- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*
>
> ***II*** *- ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Na realidade, esse artigo nada mais representa do que a positivação do princípio geral de direito, segundo o qual, o ônus da prova recai sobre aquele que alega. Desde Roma já se conhecia esse princípio, verbalizado no brocardo, alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

A síntese da distribuição do ônus da prova é muito fácil de compreender: todo aquele que demandar alguém tem o dever de provar o direito objeto de sua demanda. No caso de auto de infração, cabe ao Fisco demonstrar as razões de fato e de direito que embasam a acusação fiscal. De outro lado, nos pedidos de repetição de indébito, incumbe ao sujeito passivo a prova do pagamento indevido ou a maior que o devido.

Sobre a necessidade de as partes produzirem as provas necessárias à formação da convicção do julgador, preciosas as palavras do Conselheiro Gilson Rosenburg Filho, em julgamento de caso análogo ao aqui em debate.

> *"Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência. A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.*
>
> *Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória. A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.*
>
> *Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador."*

Em outro giro, ao contrário do que quer fazer parecer a defesa, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais; não serve para inverter o ônus da prova, tampouco dispensa o demandante de provar o direito alegado.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Tampouco altera o papel a ser desempenhado pelas partes. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Releva ainda transcrever excerto do acórdão recorrido, para arrimar este voto. Sem esquecer as devidas homenagens, com a palavra o Nobre Relator, o Conselheiro Júlio César Alves Ramos:

> *"Não considero caber à Administração a instrução probatória em substituição ao contribuinte nem é isso o que esta Casa tem reconhecido, como postula o recurso. Realmente, há decisões que determinam que a Administração supra a ausência de um dado documento cuja apresentação deveria ter sido promovida pela parte. Mas tal entendimento não tem o alcance pretendido na defesa. Limita-se ele aos casos em que o próprio documento já esteja de posse da administração e tenha sido difícil ou impossível à parte sua apresentação tempestiva. Isso se dá, por exemplo, com documentos tais como DARF e declarações entregues. Nesses termos, descabível indeferir uma compensação que aponte com clareza o recolhimento indevido (data, código de recolhimento) simplesmente porque a empresa não tenha juntado sua cópia nos autos, o mesmo se passando com a DCTF ou a DIPJ comprovadamente entregues.*
>
> *Aqui, diferentemente, o que se tem é a necessidade, no entender da instância de piso, de apurar se as vendas alegadas se enquadram nas disposições dos incisos IV, VI, VIII ou IX da MP 2037. Tal apuração passa pela constatação da atividade da empresa compradora e dos requisitos postos na legislação: inscrição no REB, ser comercial exportadora inscrita na SECEX, ser trading company ou ser ship's Chandler. Nenhum deles se encontra expresso em qualquer documento interno em posse da SRF.*
>
> *Por fim, quanto ao período em que, sem qualquer condição, não deveria ter sido recolhido PIS nem COFINS sobre tais vendas – a partir de julho de 2004 – a empresa nada juntou nos autos que comprovasse as vendas alegadas. O recurso alega que a DRJ estaria obrigada, ainda assim, a promover as diligências que pudessem permitir a ela, recorrente, apresentar suas provas. Não está.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

Diante de todo o exposto, entendo ser totalmente descabida a pretensão da recorrente no sentido de se baixar os autos ao órgão de origem, com a determinação de que a Fiscalização seja instada a apontar, pormenorizadamente, quais documentos a demandante deveria apresentar para provar o seu direito.

A ausência da prova do direito alegado, por si só, autoriza o indeferimento da pretensão da recorrente, e por conseguinte, torna prejudicada a análise do mérito do direito pleiteado.

Em relação à isenção da contribuição sobre as remessas para a ZFM, essa matéria sequer poderia ser enfrentada por este colegiado, haja vista que não houve prova de tais remessas.

Todavia, como o relator enfrentou a matéria – isenção das contribuições nas vendas para a Zona Franca Manaus – trazendo argumentos com os quais não posso concordar, passo a expor o meu posicionamento sobre o tema.

Inicialmente verifica-se que o sujeito passivo defende a isenção sob alegação de que tais vendas equivaleriam, para todos os efeitos, à exportação para exterior; de outro, a Fazenda Nacional entende que tais receitas devem compor a base de cálculo dessas contribuições, como determina a legislação de regência desses tributos.

A meu sentir, razão não assiste à recorrente, pois a pretendida isenção, veiculada no Decreto-Lei nº 288/1967, não poderia alcançar os tributos ora em análise, posto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que, norma inserta no CTN, mais precisamente no inciso II do [1]art. 177, veda, expressamente, a extensão de isenções a tributos instituídos posteriormente à sua concessão, o que é, absolutamente, o caso dos autos.

Demais disso, o *caput* do art. 176 do CTN exige que a lei concessiva de isenção especifique quais os tributos a que se aplica, e sendo o caso, o prazo de sua duração.

> *Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.*
>
> *Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.*

Ora, por razões óbvias, o citado decreto-lei não poderia fazer referência a essas contribuições, visto que elas ainda não existiam à data da edição desse ato legal. Aliás, à época dos fatos objeto destes autos, não havia qualquer dispositivo legal concedendo isenção ou exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins no tocante às receitas de vendas para adquirentes situados na Zona Franca de Manaus. Desta feita, não há como conceder o benefício pleiteado.

Observe-se, por oportuno que a regra é a incidência dessas contribuições sobre todas as receitas componentes do faturamento das pessoas jurídicas, sendo exceção a não incidência, exclusões de base de cálculo ou isenções. Demais disso, como é de sabença geral, as exceções devem vir expressa na lei, e nenhuma lei, até a data dos fatos, dispôs sobre qualquer isenção ou exclusão dessas receitas da base de cálculo das contribuições em foco.

Essas as razões pelas quais nego provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres

[1] Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:
I - .....
II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/01/2014 por FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA