



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

**Processo nº** 10882.902912/2008-59  
**Recurso nº** 1 Voluntário  
**Acórdão nº** **3801-004.998 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2015  
**Matéria** Compensação PIS/Cofins  
**Recorrente** SHERWIN-WILLIAMS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2001

ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

A partir da edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de Junho de 1999, não são isentas das contribuições PIS e Cofins as receitas decorrentes de vendas de mercadorias às empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade por negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel (Relatora), Cassio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que convertiam o processo em diligência para a apuração de direito creditório. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Marcos Antônio Borges.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Redator designado.

Processo nº 10882.902912/2008-59  
Acórdão n.º **3801-004.998**

**S3-TE01**  
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Cassio Schappo, Marcos Antônio Borges, Maria Inês Pereira da Silva Murgel, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Flávio de Castro Pontes.

CÓPIA

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da douta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campinas (SP):

Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP) mediante a qual a contribuinte pretendeu extinguir débito com pretensão crédito com origem em pagamento indevido de contribuição social.

A Delegacia da Receita Federal de origem emitiu Despacho Decisório Eletrônico de não homologação da compensação, assim motivado:

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

(...)

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.

Cientificada do despacho, a contribuinte manifestou sua irresignação arguindo em síntese que o crédito utilizado na compensação teria origem em pagamento da contribuição na parcela calculada sobre vendas realizadas à Zona Franca de Manaus.

Argumenta que as vendas à Zona Franca de Manaus (ZFM) no período em tela estavam imunes à incidência do PIS e da Cofins e, portanto, o pagamento teria sido feito a maior.

Iniciando essa linha de argumentação, assevera que o art. 4º do Decreto-Lei (DL) nº 288, de 1967, equiparou, para todos os efeitos fiscais, as vendas realizadas à Zona Franca de Manaus a uma operação de exportação. Tal disposição, a seu ver, possui envergadura de norma de caráter complementar, e nesse nível de hierarquia teria sido incorporado ao ordenamento jurídico pela recepção que lhe deu a Constituição Federal de 1988, pelo artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Defende que o mesmo tratamento dado às exportações, aplicável às vendas realizadas à Zona Franca de Manaus, seria também extensível às vendas efetuadas para destinatários sediados nos municípios integrantes das Áreas de Livre Comércio.

O Supremo Tribunal Federal (STF), na ADIn no. 2.348-9, suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", contida no inciso I, § 2º do art. 14 da Medida Provisória (MP) nº 2.037-24, de 2000, que discriminava as exclusões das isenções da Cofins e da contribuição ao PIS. Desta forma, nas reedições da MP no. 2.037, de 2000, foi excluída a expressão "na Zona Franca de Manaus" do texto legal, de modo o tratamento das vendas à Zona Franca de Manaus acompanhou o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Ao fim, requer o recebimento da presente manifestação de inconformidade com o seu regular efeito suspensivo da exigibilidade do crédito. Pleiteia ainda o reconhecimento do direito creditório referente aos recolhimentos' indevidos ou a maior a título de PIS e Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias à Zona Franca de Manaus e a consequente a homologação da compensação.

Em análise à manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente, aquela douta Delegacia de Julgamento entendeu por bem julgar como improcedentes os argumentos apresentados e manter a não homologação da compensação:

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

RECEITAS DE VENDAS A ZONA FRANCA DE MANAUS.  
TRIBUTAÇÃO.

A isenção do PIS e da Cofins prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória no. 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo. Referida isenção, contudo, não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 21 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos a vedação contida no inciso I do § 2º. do art. 14 da Medida Provisória no. 1.858-6, de 1999, e reedições (atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001). Não existindo norma de desoneração, não se reconhece direito de crédito nela baseado e não se homologa a compensação que dele se aproveita.

Repisando os argumentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade, o Recorrente apresenta o ora analisado Recurso Voluntário, acrescentando que não foi intimado pela fiscalização, em nenhum momento, a apresentar comprovantes da origem dos seus créditos e que, no despacho eletrônico proferido, também não foi apresentado nenhum argumento para que os créditos pleiteados fossem indeferidos.

Argumenta ainda que trouxe aos autos planilha comprovando que os créditos indicados no pedido de compensação são originados de pagamento indevido ao a maior, uma vez que efetuou vendas destinadas à Zona Franca de Manaus.

É o relatório

## Voto Vencido

Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel

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

Conforme mencionado alhures, a manifestação de inconformidade do Recorrente não foi provida pela Delegacia da Receita Federal de Campinas, sob dois principais argumentos: (i) de que a Recorrente não faria jus à imunidade e/ou isenção nas remessas de produtos destinados à Zona Franca de Manaus; e (ii) que não foi demonstrado pelo Recorrente a origem de seus créditos.

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

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

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, **será para todos os efeitos fiscais**, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

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

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

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

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

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

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

I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.

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

**ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL.** Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. Suspensão de dispositivos da Medida Provisória nº 2.037-24, de novembro de 2000. (ADI 2348 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 07/12/2000, DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00266)

O que não se pode admitir, data venia, é a interpretação dada pela douta Delegacia de Julgamento de Campinas, no sentido de que a “isenção do PIS e da Cofins prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória no. 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo. Referida isenção, contudo, não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 21 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos a vedação contida no inciso I do § 2º. do art. 14 da Medida Provisória no. 1.858-6, de 1999, e reedições (atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)”.

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

Por outro lado, a Lei Complementar 70/91 isentou as receitas de exportação da COFINS. A Medida Provisória nº 2.037-24 (atual Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001) tentou afastar tal isenção, o que não foi recepcionado pelo ordenamento jurídico pátrio, nos termos da decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal. Portanto, não há que se falar em isenção somente para as hipóteses descritas por aquela douta Delegacia.

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

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

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

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

3. Havendo equiparação dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus com aqueles exportados para o exterior, infere-se que a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes: REsp 681.395/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 03/09/2010; REsp 802.474/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 13/11/2009; RESP 223.405-MT, DJ de 01.09.2003, Relator Min. Humberto Gomes de Barros; RESP 144.785-PR, DJ de 16.12.2002, Relator Min. Paulo Medina).

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

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

(...)

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

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

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

Ocorre, contudo, que, pelos elementos trazidos aos autos, não pode, este egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aferir se os créditos indicados no pedido de compensação (i) são, de fato, decorrentes das vendas destinadas à Zona Franca de Manaus e (ii) se são suficientes para liquidar os débitos.

Deve-se, ressaltar, que, ao contrário do que foi alegado no acórdão recorrido, a Delegacia de Julgamento de Campinas (SP) poderia, de ofício, independentemente de requerimento expresse, ter realizado diligências para aferir autenticidade dos créditos declarados pelo Recorrente. Esta é a orientação do artigo 18 do Decreto 70.235/72. Confira-se:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

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

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato impositivo) e sua formalidade através do lançamento tributário. A busca pela

verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. (grifou-se). (MARINS, James. Direito Tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 4. ed. - São Paulo: Dialética, 2005. pág. 178 e 179.)

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

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

(...)

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

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

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

.....  
É o princípio da verdade material que autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram. (...)

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

No processo administrativo tributário, o julgador deve sempre buscar a verdade e, portanto, não pode basear sua decisão em apenas uma prova carreada nos autos. É permitido ao julgador administrativo, inclusive, ao contrário do que ocorre nos processos

judiciais, não ficar restrito ao que foi alegado, trazido e provado pelas partes, devendo sempre buscar todos os elementos capazes de influir em seu convencimento.

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

Este Conselho, em reiteradas decisões, há muito se posiciona no sentido de que o processo administrativo, em especial o julgador, deve ter como norte a verdade material para solução da lide. Confira-se:

#### IPI. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Nos termos do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, é facultado ao sujeito passivo a apresentação de elementos probatórios na fase impugnatória. A não apreciação de documentos juntados aos autos ainda na fase de impugnação, antes, portanto, da decisão, fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. Deve ser anulada decisão de primeira instância que deixa de reconhecer tal preceito. Processo anulado. (13896.000730/00-99, Recurso Voluntário nº. 132.865, ACÓRDÃO 203-12338, Relator Dalton Cesar Cordeiro de Miranda)

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO - PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Ac. 103-18789 - 3ª. Câmara - 1º. C.C.). Precedente: Acórdão CSRF/03-04.371 RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (10950.002540/2005-65, Recurso Voluntário nº. 136.880, Acórdão 302-39947, Relatora Judith do Amaral Marcondes)

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

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

Assim, *in casu*, a fiscalização, considerando a isenção/imunidade da contribuição ao PIS e da COFINS nas vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, como demonstrado acima, deverá comprovar a autenticidade dos créditos indicados pelo Recorrente e se estes créditos são suficientes para liquidar os débitos consignados no pedido de compensação.

Tendo em vista o acima exposto, e o fato de que não constar nos autos documentação contábil ou fiscal capaz de comprovar os exatos valores dos créditos tributários do Recorrente, voto por converter o julgamento em diligência à DRF/Osasco-SP para:

(i) Apurar se os créditos indicados nos pedidos de compensação como sendo de pagamento indevido são oriundos das vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus;

(ii) Juntar aos autos cópia da documentação que demonstre a origem dos créditos declarados;

(iii) Apurar se os créditos são suficientes para liquidar os débitos consignados no pedido de compensação;

(iv) Intimar a empresa a se manifestar acerca da diligência realizada, se assim desejar, no prazo de trinta dias de sua ciência;

(v) Retornar os presentes autos ao CARF para julgamento.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel (Relatora)

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antônio Borges,

Em que pese o entendimento da I. relatora, ousou dela discordar.

O direito creditório pleiteado teria como fundamento a isenção das contribuições PIS e Cofins incidentes sobre as receitas de vendas das empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus.

A interessada sustenta que a isenção das contribuições teria como fundamento legal o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, abaixo transcrito:

*“Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, **constantes da legislação em vigor**, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.” (Grifou-se)*

Conforme entendimento de parte dessa Turma julgadora, esta tese não pode prevalecer, visto que o próprio dispositivo legal estabeleceu um limite temporal, qual seja, nos termos da legislação em vigor, isto é, a legislação tributária vigente em 1967.

Assim sendo, este diploma legal e o Decreto-Lei nº 356/1968, que estendeu às áreas pioneiras, zonas de fronteira e outras localidades da Amazônia Ocidental os favores fiscais concedidos pelo Decreto-Lei nº 288/67, não têm o condão de produzir efeitos em relação à legislação superveniente.

É certo que se interpreta literalmente a lei que dispõe sobre outorga de isenção, segundo dispõe o Código Tributário Nacional no art. 111, inciso II. Deste modo, em relação ao período de apuração objeto do presente processo, o art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de Junho de 1999 que passou a disciplinar os casos de isenção da contribuição cumulativa, *in verbis*:

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

*I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas de sociedades de economia mista;*

*II - da exportação de mercadorias para o exterior;*

*III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;*

*IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronave em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;*

*V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;*

*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;*

*VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, 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;*

*X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.*

*§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.*

*§ 2º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas e vendas efetuadas:*

*I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;*

*II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;*

*III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992. (grifou-se)*

Este diploma legal foi ajustado na Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, em razão de medida cautelar deferida pelo Excelso Supremo Tribunal Federal - STF, na ADI nº 2.348-9, impetrada pelo Governador do Estado do Amazonas, quanto ao disposto no inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000, suspendendo **ex nunc** a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”.

Não se pode perder de vista que o Supremo tribunal federal em 02 de fevereiro de 2005 declarou a perda de objeto da referida ADI, decisão transitada em julgado.

Destarte, da inteligência do artigo citado, conclui-se que até a edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, em relação às vendas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, não havia isenção da contribuição e posteriormente a esta data a isenção alcança somente as receitas de vendas enquadradas nos **incisos IV, VI, VIII e IX do citado diploma legal.**

Além do mais, em face de entendimentos divergentes, a então Secretaria da Receita Federal por meio da Solução de Divergência Cosit nº 22, de 19 de agosto de 2002, DOU de 22/08/2002, pacificou no âmbito da administração a tese de que não há isenção específica para as vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus.

*SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA DE 19 DE AGOSTO DE 2002*

*Nº 22- ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep*

*EMENTA: A isenção do PIS/Pasep prevista no art. 14 da Medida Provisória nº2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se somente para os fatos geradores ocorridos a partir do dia 18 de dezembro de 2000, e, exclusivamente, sobre às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº7.714, de 1988; Lei nº9.004, de 1995; Medida Provisória nº1.212, de 1995, e reedições, atual Lei nº9.715, de 1995; Art. 14 da Medida Provisória nº1.858-6, de 1999, e reedições, e da Medida Provisória nº2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº2.158-35, de 2001; Medida liminar deferida pelo STF, na ADI nº2.348-9; e Parecer/PGFN/CAT/Nº1.769, de 2002.*

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

*EMENTA: A isenção da Cofins prevista no art. 14 da Medida Provisória nº2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se, exclusivamente, às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo. A isenção da Cofins não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 17 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos a vedação contida no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº1.858-6, de 1999, e reedições, (atual Medida Provisória nº2.158-35, de 2001).*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Complementar nº70, de 1991; Lei Complementar nº85, de 1996; Art. 14 da Medida Provisória nº1.858-6, de 1999, e reedições, e da Medida Provisória nº2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº2.158-35, de 2001; Medida liminar deferida pelo STF, na ADI nº2.348-9; e Parecer/PGFN/CAT/nº1.769, de 2002.*

Registre-se, por oportuno que as jurisprudências administrativas e judiciais colacionadas no recurso voluntário não se constituem em normas gerais de direito tributário, e produzem efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

Vale lembrar, que esse status somente foi modificado pela Lei 10.996/2004, com vigência em 16/12/2004, que estabeleceu a alíquota zero da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus:

*“Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (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 II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”*

Como visto, o legislador de forma acertada reconheceu que não havia isenção das contribuições para o PIS e da Cofins sobre a receita de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, pois não tinha lógica reduzir a alíquota zero uma receita que, em tese, estava isenta, como defendeu a interessada.

Em suma, a receita de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus no período de apuração em discussão não era isenta ou imune da mencionada nos termos da legislação de regência.

Por fim, resta evidente que as alegações sobre o direto creditório ficaram prejudicadas.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges