



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

**Processo n°** 10882.903371/2008-86  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-005.434 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** Compensação PIS/Cofins  
**Recorrente** SHERWIN-WILLIAMS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há ofensa à garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa quando todos os fatos estão descritos e juridicamente embasados, possibilitando à contribuinte contestar todas razões de fato e de direito elencadas no despacho decisório.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

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

PIS e COFINS. RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INCIDÊNCIA.

Até julho de 2004 não há ato legal específico que conceda isenção ou outra forma de desoneração de PIS e COFINS nas vendas à Zona Franca de Manaus, a isso não bastando o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que davam provimento em conformidade com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no AgRg no Ag 1.420.880/PE.

Processo nº 10882.903371/2008-86  
Acórdão n.º **3402-005.434**

**S3-C4T2**  
Fl. 3

---

*(assinado com certificado digital)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz de Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado), Waldir Navarro Bezerra (Presidente).

## Relatório

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 face a inexistência de crédito disponível para compensação.

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 a 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.

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.”

Por meio do acórdão nº 05-29.893, a DRJ não acolheu as razões de defesa da manifestante, mantendo a não homologação da compensação.

Regularmente cientificado, o contribuinte tempestivamente apresentou seu Recurso Voluntário, repisando os argumentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade, 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.

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra , Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3402-005.398**, de 24 de julho de 2018, proferido no julgamento do processo **10882.900443/2008-33**, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão **3402-005.398**):

*"O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.*

*A questão trazida a este colegiado cinge-se sobre **direito creditório não reconhecido pela constatação de utilização integral do pagamento na quitação de débitos do contribuinte**. Também se discute, a partir das alegações trazidas na Manifestação de Inconformidade, o **direito ao crédito do PIS e da COFINS nas operações com empresas situadas na Zona Franca de Manaus**, que poderia lastrear o pleito inicial da interessada.*

*Ainda que o Despacho Decisório nada tenha se manifestado acerca de qualquer documento probatório, o sujeito passivo, além de contestar a vinculação do pagamento, também argumentou quanto às razões pela qual entendia que parte do recolhimento seria indevido, por se referir a vendas realizadas à Zona Franca de Manaus. Segundo seu entendimento, tais vendas estariam imunes à incidência das contribuições, resultando em saldo recolhido à maior.*

*A 3ª Turma da DRJ em Campinas não acolheu as razões de defesa do sujeito passivo, entendendo que o pretendido pagamento indevido teria origem no período de apuração 01/09/2002 a 30/09/2002, em relação ao qual a isenção em comento alcançaria apenas as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do artigo 14*

da MP nº2.158-35, de 2001. Segundo a turma julgadora, os autos não trazem comprovação suportada por documentação contábil-fiscal da inclusão das receitas decorrentes das mencionadas operações isentas na base que serviu para o cálculo do pagamento formador do apontado indébito, não se podendo reconhecer o pretendido direito de crédito aproveitado na compensação.

Preliminarmente, a recorrente alega **nulidade do processo administrativo em razão da ausência de diligências** na documentação que comprovaria o indébito tributário.

Não assiste razão à recorrente.

Conforme disposto no artigo 29 do PAF, as diligências são determinadas pela autoridade julgadora, na apreciação da prova, caso entenda necessárias, o que não é o caso. A recorrente não apresentou qualquer documento comprobatório do crédito pleiteado, nem na fase de impugnação, nem nesta fase recursal, em descumprimento do artigo 15 do PAF que determina a instrução dos documentos comprobatórios juntamente com a impugnação. Apenas uma planilha intitulada “VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS E AREAS DE LIVRE COMÉRCIO UNIDADE SUMARÉ - SETEMBRO DE 2002” (fls.43) foi apresentada, sem nenhum documento comprobatório. A prova deve ser feita nos autos, não fora dele, e no momento oportuno.

Destaca-se que o indeferimento do direito creditório foi motivado pela utilização do(s) pagamento(s) na quitação de outros débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP. Nenhuma prova contrária à tal constatação fiscal foi apresentada.

**Portanto, não resta configurada qualquer nulidade quanto à ausência de diligência. Em consequência, rejeita-se o pedido de diligência.**

A recorrente alega **cerceamento de seu direito de defesa**, por entender que a decisão de primeira instância teria inovado o lançamento inicial. Segundo seu entendimento, o Despacho Decisório eletrônico não mencionou qualquer documento (físico ou eletrônico) que embasasse a glosa da compensação, limitando-se apenas a mencionar que o crédito não existiria, imputando penalidade a Recorrente, sem qualquer análise da materialidade do crédito compensado.

Também neste ponto não assiste razão à recorrente.

Nenhuma inovação foi trazida aos autos pelo julgador de primeiro grau na apreciação da matéria, que apenas trouxe os fundamentos necessários para rechaçar as alegações do sujeito passivo trazidas na Manifestação de Inconformidade. Trata-se

*do pleno exercício do contraditório, que exige a plena fundamentação das decisões na apreciação de todos os pontos levantados pela defesa do contribuinte. A motivação do indeferimento do direito creditório continua sendo a inexistência de crédito.*

***Dessa forma, também não está configurado qualquer cerceamento do direito de defesa da recorrente, visto que a questão foi por ela trazida e por ela novamente repisada em sua peça recursal.***

***No mérito, a recorrente alega o direito ao crédito do PIS e da COFINS nas operações com empresas situadas na Zona Franca de Manaus.***

*O tema foi objeto de julgamento repetitivo na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em processos cujo interessado foi a própria recorrente. Dessa forma, adoto no presente voto os fundamentos do Acórdão nº 9303-003.934, de 07 de junho de 2016, da lavra do i. Conselheiro Júlio César Alves Ramos, a seguir reproduzido:*

“Fui incumbido de apontar as razões que levaram o colegiado, por voto de qualidade, a negar provimento ao recurso do contribuinte, sob o entendimento de que, até a redução a zero da alíquota da contribuição efetuada em julho de 2004, não havia qualquer dispositivo legal que concedesse isenção de COFINS às vendas para aquela área.

O argumento inicial em sentido contrário busca-a na própria norma que criou a Zona Franca de Manaus. Segundo tal entendimento, o art. 4º do Decreto-lei 288, ao afirmar que as remessas para aquela região equiparavam-se a exportação para o exterior, deveria ser estendido à COFINS, embora, cediço, ela somente tenha sido posteriormente criada.

E isso porque tal extensão somente caberia se o citado decreto tivesse afirmado que as remessas de produtos para a Zona Franca de Manaus são exportação. Nesse caso, a equiparação valeria mesmo para outros efeitos, não fiscais. Poderia, para o que interessa, restringi-la a “todos os efeitos fiscais”. Se o tivesse feito, dúvida não haveria de que qualquer mudança posterior na legislação que viesse a afetar as exportações, no que tange a tributos, afetaria do mesmo modo e na mesma medida aquela zona.

Mas já foi repetidamente assinalado que o artigo 4º daquele ato legal, embora traga de fato a expressão acima, após a ressalva “constantes da legislação em vigor”. Não vejo como essa restrição possa ser entendida de modo diverso do que tem sido

interpretado pela Administração: apenas os incentivos às exportações que já vigiam em 1 de fevereiro de 1967 estavam “automaticamente” estendidos à ZFM por força desse comando. E ponho a palavra entre aspas porque nem mesmo o Poder Executivo – e vale assinalar que estamos falando de um período de exceção, em que o Poder executivo quase tudo podia pareceu estar tão seguro desse automatismo, visto que fez editar, na mesma data, o Ato Complementar 35, cujo artigo 7º assegurou aquela extensão ao ICM.

Pretendem alguns que ele teria alçado ao patamar de lei complementar a equiparação já prevista no decreto-lei.

A meu ver, porém, tudo o que faz é definir com maior precisão o que se entende por produtos industrializados para efeito da não incidência de ICM nas exportações já prevista na Constituição de 67. Define-os no parágrafo 1º, recorrendo à tabela do então criado imposto sobre produtos industrializados (tabela anexa à Lei 4.502). No parágrafo segundo, estende, também para efeito de ICM, aquela imunidade às vendas a zonas francas. Essa interpretação me parece forçosa quando se sabe que, segundo a boa técnica legislativa, os parágrafos de um dado artigo não acrescentam matéria ao disposto no caput, apenas esclarecem sobre o alcance daquela matéria. E ao esclarecer podem impor uma definição restritiva, como no parágrafo primeiro, ou extensiva, como no segundo. O que não pode um simples parágrafo é tratar de matéria que não esteja contida no caput e nos seus incisos. E não parece haver dúvida de que aí apenas se cuida da imunidade do ICM.

Assim, o ato legal nem previu imunidade genérica, nem estendeu ao IPI a imunidade do ICM.

Ora, se a previsão do decreto-lei deveria alcançar “todos os efeitos fiscais” e já havia previsão de imunidade de ICM sobre produtos industrializados, para que tal parágrafo no ato complementar?

Há, contudo, razões mais profundas do que a mera literalidade. É que a zona franca de Manaus não é meramente uma área livre de restrições aduaneiras, característica das chamadas zonas francas comerciais. O que se buscou com a sua criação foi induzir a instalação naquele distante rincão nacional de empresas de caráter industrial, que gerassem emprego

e renda para a região Norte. Para tanto, definiu-se um conjunto de incentivos fiscais que, à época de sua criação, seria suficiente, no entender dos seus formuladores, para gerar aquela atração.

Tais incentivos, e apenas eles, configuram diferenciação em favor dos produtos importados e industrializados naquela área. Foi essa diferença tributária que induziu a criação do parque industrial que ali se veio a instalar e, assim, é apenas a retirada de algum daqueles incentivos que pode ser tachada de “quebra de contrato”.

A contrário senso, novos incentivos fiscais que se venham a instituir podem ou não ser a ela estendidos conforme entenda útil o legislador por ocasião de sua instituição.

Isso não se dá automaticamente com os incentivos genéricos à exportação cujo objetivo comum tem sido a geração das divisas imprescindíveis ao pagamento dos compromissos internacionais durante tanto tempo somente alcançáveis por meio das exportações. Por óbvio, a ninguém escapa que vendas à ZFM não geram divisas. Diferentes, pois, os objetivos, nenhum automatismo se justifica.

Prova desse raciocínio é que dois anos apenas após a criação da ZFM, inventaram os “legisladores executivos” de então novo incentivo à exportação, o malsinado “crédito prêmio” posteriormente tão combatido nos acordos de livre comércio a que o País aderiria. Sua legislação expressamente incluiu a Zona Franca. Fê-lo, no entanto, apenas para os casos em que, após serem “exportados” para lá, fossem dali efetivamente exportados para o exterior (“reexportados”, na linguagem do dec-lei).

Em outras palavras, já em 1969 dava o executivo provas de que aquela extensão nem era automática, nem tinha que se dar sem qualquer restrição.

Logo, ainda que se avance na interpretação da norma, ultrapassando o método literal e adentrando-se o histórico e o teleológico, se chega à mesma conclusão: o decreto-lei 288 apenas determinou a adoção dos incentivos fiscais à exportação já existentes e acresceu incentivos específicos voltados a promover o desenvolvimento da região menos densamente povoada de nosso território.

Nessa linha de raciocínio, portanto, há de se buscar na legislação específica do PIS e da COFINS,

tributos somente instituídos após a criação da ZFM, dispositivo que preveja alguma forma de desoneração nas vendas àquela região, seja a não incidência, alíquota zero ou isenção. E não se precisa ir longe para ver que ela somente começa a existir em julho de 2004, com a edição da Medida Provisória 202.

De fato, a “exclusão das receitas de exportação” da base de cálculo do PIS tratada na Lei 7.714 e a isenção da COFINS sobre receitas de exportação prevista na Lei Complementar 70 e objeto da Lei complementar 85 não incluíram expressamente as vendas à ZFM ainda que tenham estendido o benefício a outras operações equiparadas a exportação. Um exame cuidadoso dessas extensões vai revelar o que se disse acima: todas elas geram, imediata ou mediatamente, divisas internacionais.

A conclusão que se impõe, assim, é que não havia, até o surgimento da Medida Provisória 1.858 qualquer benefício fiscal que desonerasse de PIS e de COFINS as receitas obtidas com a venda de produtos para empresas sediadas na ZFM. É certo que esse entendimento não era uníssono, muita peleja tendo se travado entre o fisco e os contribuintes que pretendiam estarem tais vendas amparadas pelos atos legais mencionados. E essas divergências somente se agravaram com a edição da MP, cuja redação padece de diversas inconsistências.

Com efeito, tal MP, que revogou a Lei 7.714 e a Lei Complementar 85, disciplinando por completo a isenção das duas contribuições nas operações de exportação trouxe dispositivo expresso “excluindo” as vendas à ZFM. Isso, por óbvio, aguçou a interpretação de que já havia dispositivo isentivo e que esse dispositivo estava sendo agora revogado.

Defendo que não, embora seja forçoso reconhecer que o dispositivo apenas criou desnecessário imbróglio. É que, nos termos constitucionais, a concessão de isenção requer lei específica, de modo que, ou se aceita que seja ela o decreto-lei ou ela não existe.

Não se pode inferir que haja uma lei simplesmente porque um parágrafo em artigo de lei posterior a “exclua”.

Em outras palavras, há apenas dois caminhos interpretativos. O primeiro: se considera que o decreto-lei 288 fez uma equiparação genérica das

vendas àquela região a exportação e, portanto, qualquer ato posterior que concedesse benefício (isenção ou outro) a operações de exportação se aplicava imediatamente e automaticamente às vendas para lá.

Nesse caso, a isenção concedida pela Lei Complementar 85 a elas se estende, mesmo não tendo ela sido expressamente referida no dispositivo. Essa interpretação contrária, a meu ver, o art. 150, § 6º da Constituição.

Ou, como entendo eu, considera-se que não havia dispositivo que concedesse isenção ou qualquer outra forma de desoneração àquelas vendas até a redução a zero de sua alíquota, promovida em 2004. Não contemplo um terceiro caminho.

Com tais considerações, negou-se provimento ao recurso do contribuinte.”

***Também não prospera qualquer argumento que aponte a obrigatoriedade do acatamento do entendimento do STF, exceto nos casos de repercussão geral reconhecida, conforme determina o RICARF, o que não é o caso.***

*Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo.”*

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, o colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

*(assinado com certificado digital)*

Waldir Navarro Bezerra