



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

**Processo n°** 11020.004718/2002-23  
**Recurso n°** 135.027 Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-01.205 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 3 de fevereiro de 2011  
**Matéria** PIS E COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** MÓVEIS SANDRIN LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 28/02/2002, 30/04/2002

RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

A isenção da Contribuição para o PIS prevista no art. 14, § 1º, da Medida Provisória n° 2.158-35/2001, quanto às receitas decorrentes de vendas realizadas para sociedades empresárias domiciliadas na Zona Franca de Manaus, aplica-se apenas em relação às hipóteses dos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo, a partir de 18 de dezembro de 2000.

VENDAS A COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. PROVA.

Para se beneficiar da isenção, há necessidade de comprovação de que as mercadorias foram remetidas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, ou seja, foram remetidas para embarque de exportação ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

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

Data do fato gerador: 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000,

31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 28/02/2002, 30/04/2002

RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

A isenção da Cofins prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quanto às receitas decorrentes de vendas realizadas para sociedades empresárias domiciliadas na Zona Franca de Manaus, aplica-se apenas em relação às hipóteses dos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo, a partir de 18 de dezembro de 2000.

VENDAS A COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. PROVA.

Para se beneficiar da isenção, há necessidade de comprovação de que as mercadorias foram remetidas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, ou seja, foram remetidas para embarque de exportação ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Rangel Perrucci Fiorin. Ausência momentânea do Presidente. Sessão conduzida pelo substituto eventual, Conselheiro Belchior Melo de Sousa.

Assinado digitalmente

BELCHIOR MELO DE SOUSA – Presidente Substituto.

Assinado digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator.

EDITADO EM: 28/02/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Belchior Melo de Sousa (Presidente Substituto), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Carlos Henrique Martins de Lima, Rangel Perrucci Fiorin e Daniel Maurício Fedato.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ Porto Alegre/RS que julgou procedentes os autos de infração relativos à Contribuição para o PIS e à Cofins (fls. 4 a 23), decorrentes dos trabalhos fiscais de verificações obrigatórias, em que se

detectou divergência entre valores declarados pelo contribuinte e aqueles constantes da escrituração contábil-fiscal.

A autoridade fiscal autuante informou que a base de cálculo havia sido apurada a partir dos balancetes apresentados pelo contribuinte, em que se obtiveram as receitas de vendas e as demais receitas auferidas mensalmente, tendo o lançamento de ofício se fundamentado na Lei nº 9.718/1998.

Não satisfeito com as autuações, o contribuinte apresentou Impugnações (fls. 266 a 275) e requereu o cancelamento parcial dos autos de infração, alegando que a Fiscalização não considerara, nas autuações, a exclusão dos valores relativos a vendas a comerciais exportadoras e à Zona Franca de Manaus (ZFM).

A DRJ Porto Alegre/RS, ao apreciar as Impugnações, decidiu pela procedência dos lançamentos (fls. 353 a 355), considerando que o contribuinte não comprovava a inclusão indevida dos valores alegados na base de cálculo das contribuições, não tendo havido indicação das contas relativas às vendas à ZFM e, em relação às vendas a comerciais exportadoras, a comprovação de que as respectivas receitas se encontrariam inseridas nos balancetes nas contas “Vendas indiretas/Vendas para o mercado interno”.

Não se conformando com os termos da decisão *a quo*, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 361 a 486) e requer a declaração de nulidade da decisão da DRJ Porto Alegre/RS por ofensa ao art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 e ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, alegando que o julgador *a quo* não perseguiu a verdade material, contentando-se com a verdade formal, pois deveria ter baixado os autos em diligência para produção da prova requerida.

Por fim, requer a declaração de improcedência dos autos de infração e junta cópias de notas fiscais relativas a vendas a comerciais exportadoras e à Zona Franca de Manaus (ZFM) que, no seu entender, representariam operações equiparadas a exportações.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

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

Conforme acima relatado, trata-se de lançamento de ofício decorrente da operação fiscal de verificações obrigatórias, em que se detectou divergência entre valores declarados pelo contribuinte e aqueles constantes da escrituração contábil-fiscal.

### **I. Vendas a empresas domiciliadas na Zona Franca de Manaus (ZFM). Isenção**

De início, registre-se que, nos termos do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), interpreta-se literalmente a norma tributária que institui outorga de isenção.

Nada obstante o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 ter equiparado a venda de mercadorias para a Zona Franca de Manaus (ZFM) a uma exportação para o estrangeiro, deve-se ressaltar que tal determinação se aplicava aos fatos tributários disciplinados pela legislação então vigente, não estendendo seus efeitos às normas supervenientes de regência da matéria.

A Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabelece, em seu art. 14, e § 1º, que a isenção da Cofins e da Contribuição para o PIS se aplica às hipóteses elencadas em seus incisos I a IX, não havendo referência expressa ou literal à Zona Franca de Manaus, fato esse que, por si só, já afastaria a isenção pleiteada.

Portanto, seriam aplicáveis ao presente caso somente as hipóteses de isenção dos incisos IV, VI, VIII e IX, do mesmo artigo, as quais foram muito bem identificadas pelo relator *a quo*, conforme trecho a seguir transcrito:

*a) receitas do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo a bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;*

*b) receitas 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;*

*c) receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, destinada ao fim específico de exportação; e*

*d) receitas de vendas efetuadas com fim específico de exportação para o exterior, às empresas comerciais exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.*

Tais hipóteses de isenção da Cofins e da Contribuição para o PIS não se aplicam aos fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 a 17 de dezembro de 2000, pois, nesse interregno, vigia a redação original do inciso I do §2º do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999 – dicção essa que constou do dispositivo até a edição da Medida Provisória nº 2.037-24/2000 –, que, expressamente, excluía as receitas de vendas à Zona Franca de Manaus da previsão legal isentiva.

A medida liminar que foi deferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI nº 2.348-9/2000 suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus" que constava do inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24/2000, que, após inúmeras reedições, se tornou a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, mas apenas com efeitos *ex nunc*, não alcançando, portanto o período acima identificado.

Nesse contexto, ressaltadas as hipóteses supra, sujeitam-se à incidência das contribuições para o PIS e da Cofins as demais receitas decorrentes de vendas a sociedades empresárias domiciliadas na Zona Franca de Manaus.

Em 9 de novembro de 2004, a Lei nº 10.996 inovou em relação a essa matéria nos seguintes termos:

*Art. 2º. Ficam reduzidas a O (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da*

*Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM*

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

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

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

Portanto, conclui-se pela atuação escorreita da autoridade fiscal quanto à inclusão das receitas de vendas a sociedades empresárias estabelecidas na Zona Franca de Manaus (ZFM) na apuração das contribuições lançadas de ofício.

## **II. Empresa comercial exportadora. Fim específico de exportação.**

Conforme acima demonstrado, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabelece, em seu art. 14, inciso VIII, que a isenção das contribuições relativa a vendas realizadas pelo produtor-vendedor às comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/1972, restringe-se aos casos em que se destinam a fim específico de exportação para o exterior.

O fim específico de exportação é definido pelo mesmo Decreto-Lei nº 1.248/1972, no parágrafo único do seu art. 1º, no sentido de alcançar apenas as hipóteses de as mercadorias serem remetidas diretamente do estabelecimento do produtor-vendedor para (i) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou (ii) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Com base nas cópias de notas fiscais trazidas pelo Recorrente, às fls. 370 a 447, as mercadorias vendidas a empresas comerciais exportadoras foram remetidas para o endereço do domicílio destas, não havendo qualquer referência ao cumprimento dos requisitos acima reproduzidos, em razão do que as alegações do Recorrente não devem ser acatadas, por não se subsumirem à previsão legal.

Não se pode perder de vista, também, que o contribuinte trouxe aos autos as cópias das notas fiscais somente na fase recursal, contrariando a regra do Processo Administrativo Fiscal (PAF), Decreto nº 70.235/1972, que estipula que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, salvo as exceções previstas – nenhuma delas aplicável ao presente caso –, conforme dispositivos a seguir transcritos:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Mesmo admitindo-se os elementos probatórios trazidos a destempo, eles não contêm todos os requisitos exigidos pela lei para comprovar o fim específico de exportação. As cópias de notas fiscais apresentadas na fase recursal não são hábeis para comprovar efetivamente as alegações, inexistindo justificativa plausível à inversão do ônus da prova, já que o lançamento de ofício se deu com base na escrituração do contribuinte, em que se identificaram as diferentes contas contábeis das receitas da atividade, sendo que o contribuinte poderia ter juntado aos autos, desde o primeiro momento de sua manifestação, as provas que embasassem suas pretensões.

Nesse contexto, mostra-se oportuno e esclarecedor o seguinte excerto extraído da obra “Processo administrativo federal” de autoria de Rodrigo Francisco de Paula, editora Dey Rey, Belo Horizonte, 2006, páginas 153 a 154:

*Dessa feita, em muitas situações, a mera alegação não se apresenta suficiente. É necessário conferir-lhe grau substancial de veracidade, com elementos que revelem liame entre o alegado e o ocorrido.*

*Assim, o impugnante deve se desincumbir de sua tarefa de comprovar o que alega, para que suas alegações se revistam de um tônus diverso do meramente protelatório, já que a impugnação administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário.*

Portanto, em face da ausência de prova eficaz quanto ao fim específico de exportação das vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras, conclui-se pelo correto procedimento da Fiscalização ao submeter as respectivas receitas à incidência tributária, nos moldes definidos pela lei.

### III. Conclusão

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, tendo em vista inexistir previsão legal de isenção para as receitas decorrentes de vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, bem como por ausência de comprovação do fim específico de exportação das vendas para empresas comerciais exportadoras, da forma exigida pela legislação tributária.

É como voto.

Assinado digitalmente

Hélcio Lafetá Reis - Relator