



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.000984/2007-66
ACÓRDÃO	3102-004.156 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/11/1997 a 31/12/2000

RESTITUIÇÃO. COFINS. VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 288/1967. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 04/2017. RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO.

As receitas decorrentes de vendas de mercadorias de origem nacional para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus equiparam-se, por força do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, às receitas de exportação para o exterior, razão pela qual não estão sujeitas à incidência da COFINS. O Ato Declaratório PGFN nº 04/2017, editado em conformidade com a orientação do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, reconhece expressamente a ausência de incidência das contribuições sociais sobre tais receitas.

REFISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DO ART. 149 DO CTN. ILEGALIDADE.

É ilegal o segundo indeferimento promovido pela autoridade fiscal com fundamento na ausência de documentação comprobatória, quando as operações e as respectivas receitas de exportação já foram submetidas à prévia fiscalização pela Delegacia da Receita Federal de Contagem/MG, que, ao analisar o pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI decorrente das mesmas receitas, não opôs qualquer questionamento à sua existência ou ao seu montante. A revisão do ato administrativo, em tal circunstância, somente se legitimaria se demonstrada a ocorrência de uma das hipóteses taxativamente enumeradas no art. 149 do Código Tributário Nacional, o que não ocorreu no presente caso.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. OPERAÇÕES JÁ FISCALIZADAS. PRECLUSÃO DA FACULDADE REVISIONAL DO FISCO.

Nas hipóteses em que a Administração Tributária teve pleno acesso à documentação contábil e fiscal do contribuinte e dela não extraiu qualquer irregularidade, opera-se a homologação tácita dos atos praticados pelo sujeito passivo, com o consequente esgotamento da faculdade de revisão. A exigência ulterior de nova documentação, para fins de comprovação de fatos já analisados e não contestados, viola os princípios da segurança jurídica, da legalidade e da boa-fé objetiva que devem nortear as relações entre o Fisco e o contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso a fim de reconhecer o direito creditório da Recorrente relativo à COFINS recolhida sobre receitas de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, no período de 01/11/1997 a 31/12/2000, determinando a homologação das compensações declaradas, nos termos dos demonstrativos constantes dos autos.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA., inscrita no CNPJ sob o nº 16.701.716/0001-56, em face do Acórdão nº 106-016.412, prolatado em 15 de julho de 2021 pela 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ06, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte contra o Despacho Decisório nº 409/2020-RFB/VR06A/DICRED/PGIMPJ, de 09 de julho de 2020, o qual indeferiu o pedido de restituição de COFINS recolhida sobre receitas de

vendas para a Zona Franca de Manaus e não homologou as correspondentes compensações declaradas.

O processo tem longa trajetória, cuja compreensão é indispensável ao deslinde da controvérsia. Em 28 de janeiro de 2003, a contribuinte apresentou Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) no âmbito do PTA nº 13601.000084/2003-13, pleiteando o ressarcimento de créditos presumidos de IPI, nos termos da Lei nº 9.363/1996 e da Portaria MF nº 38/1997. O valor total pleiteado era de R\$ 4.241.419,07, compreendendo dois créditos de natureza distinta: (a) R\$ 3.701.700,37, decorrentes de pagamento indevido de PIS/COFINS sobre receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus – ZFM, no período de novembro de 1997 a dezembro de 2000; e (b) R\$ 539.718,70, a título de crédito presumido de IPI propriamente dito.

Na oportunidade, a DRF de Contagem/MG intimou a empresa a apresentar os elementos que compunham os valores das receitas de exportação, da receita operacional bruta e dos custos, tendo a contribuinte prestado todos os esclarecimentos solicitados e apresentado os demonstrativos pertinentes. A partir da documentação apresentada, a autoridade fiscal emitiu Termo de Verificação Fiscal e proferiu Despacho Decisório indeferindo o crédito presumido de IPI, com base nos seguintes fundamentos: (a) inclusão indevida, no cômputo das receitas de exportação, de vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, escrituradas sob o CFOP 7.12; (b) não inclusão da receita de venda de sucatas na receita operacional bruta; e (c) inclusão da energia elétrica no custo de aquisição dos insumos. Quanto ao valor de R\$ 3.701.700,37, o Despacho Decisório limitou-se a consignar que não se tratava de ressarcimento de crédito presumido de IPI.

Em sede de Manifestação de Inconformidade, a DRJ de Juiz de Fora, em acórdão de 28 de março de 2007, não conheceu das razões referentes à não incidência de PIS/COFINS sobre as vendas para a ZFM, por entender que se tratava de pedido de restituição embutido no pedido de ressarcimento, determinando o desmembramento dos autos e o encaminhamento do PTA ora em análise – autuado sob o nº 13603.000984/2007-66 – à DRJ de Belo Horizonte para verificação do direito alegado.

A DRJ de Belo Horizonte, em acórdão de 17 de novembro de 2008 (Acórdão nº 02-19.912), julgou improcedente o pedido, entendendo que as receitas obtidas com vendas para a ZFM não estavam alcançadas por norma isentiva, razão pela qual não haveria pagamento indevido a restituir. Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF, que, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, negou-lhe provimento (Acórdão nº 3201-000.417, de 24 de janeiro de 2012).

Em sede de Recurso Especial, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reformou o entendimento, proferindo o Acórdão nº 9303-007.438, de 19 de setembro de 2018, em que reconheceu que as vendas para a Zona Franca de Manaus se equiparam a exportações,

confirmando o direito da contribuinte à restituição da COFINS e determinando o retorno dos autos à unidade de origem para execução.

Em cumprimento à decisão da CSRF, a autoridade fiscal de origem, em vez de reconhecer imediatamente o direito creditório da contribuinte, intimou-a, em 27 de janeiro de 2020, a apresentar: (i) os registros de saídas acompanhados das notas fiscais das mercadorias relacionadas aos créditos de PIS e COFINS; e (ii) demonstrativo das parcelas que compõem os valores da coluna "TOTAL" do Anexo 1 do demonstrativo já juntado aos autos. A contribuinte solicitou dilação de prazo, que foi concedida, mas não logrou apresentar os documentos solicitados em razão da antiguidade das operações – ocorridas há mais de vinte anos –, consignando que se tratava de matéria de direito já assentada, e que os valores não haviam sido questionados anteriormente.

A autoridade fiscal, então, proferiu novo Despacho Decisório (nº 409/2020), indeferindo o crédito e não homologando as compensações, ao fundamento de que a decisão da CSRF seria ilíquida e de que caberia ao contribuinte comprovar a existência e o montante do crédito pretendido. A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pelo Acórdão nº 106-016.412, ora recorrido, que, embora tenha reconhecido que as receitas de exportação foram objeto de análise pela fiscalização anterior e que os créditos foram calculados a partir de base que integrava o total das receitas de exportação do período, concluiu que tais circunstâncias não seriam suficientes para o reconhecimento do direito creditório.

Inconformada, a contribuinte interpõe o presente Recurso Voluntário, argumentando, em síntese: (a) que as operações de venda para a ZFM e as respectivas receitas foram fiscalizadas e confirmadas pela DRF de Contagem ainda no âmbito do PTA nº 13601.000084/2003-13, não tendo sido questionadas naquele momento; (b) que o substrato fático do pedido de restituição de COFINS é idêntico ao do pedido de crédito presumido de IPI, tendo as receitas sido tratadas como uma única grandeza pela própria Administração; (c) que a exigência de nova documentação, ausentes os pressupostos do art. 149 do CTN, configura ilegal "refiscalização"; e (d) que o próprio Acórdão recorrido reconheceu que as receitas de exportação foram validadas – ou ao menos não contestadas – pela fiscalização anterior.

Em 15 de julho de 2021 foi realizada a sessão de julgamento perante a 1ª Turma da DRJ 06 que exarou Acórdão sob nº 106-016.412, onde, por unanimidade de votos julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Em 20/07/2021 foi depositado na Caixa Postal Eletrônica da Recorrente o mencionado acórdão, cuja abertura foi realizada no dia 22/07/21, por sua procuradora de CPF sob nº 060.684.226-82 - TATIANE DA SILVA ARAUJO, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.

Em 23/08/2021 aviou o presente Recurso Voluntário, com as seguintes alegações recursivas:

- i. Tempestividade;

ii. Contextualização;

ii.1. Do início do PTA n. 13601.000084/2003-13 à formalização do PTA n. 13603.000984/2007-66;

ii.2. Do início do PTA n. 13603.000984/2007-66 ao julgamento mais recente realizado pela DRJ;

iii. Razões para reforma: 1) A ILEGALIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO: a confirmação anterior das operações praticadas pela Recorrente pela DRF de Contagem.

Ao chegar ao CARF, foi a mim distribuído por meio de sorteio eletrônico.

Eis, em apertada síntese o relato dos fatos.

Passo ao voto.

VOTO

Conselheiro **Wilson Antonio de Souza Correa**, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Quanto a tempestividade, importante registrar que o dia 22 de julho de 2021 caiu numa quinta-feira, iniciando a contagem do vencimento no dia seguinte (22), sexta-feira. O aviamento do remédio, considerando o fato de o mês de julho ser de 31 dias, venceria no dia 21 de agosto, que caiu no sábado, conduzindo o vencimento para o primeiro dia útil seguinte, ou seja, dia 23 de agosto de 2021, que torna tempestivo o presente remédio recursivo, eis que aviado dentro do trintídio.

3. MÉRITO**I - Prolegômeno – Questão central**

A controvérsia posta a julgamento neste Recurso Voluntário cinge-se a saber se a autoridade fiscal poderia, em cumprimento ao Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que reconheceu o direito da contribuinte à restituição da COFINS sobre vendas para a Zona Franca de Manaus, exigir a apresentação de nova documentação comprobatória das operações, e, diante da impossibilidade de seu atendimento, indeferir o crédito.

Para a adequada resolução da questão, é imperioso examinar, sucessivamente: (a) o arcabouço jurídico que rege a não incidência da COFINS sobre receitas de vendas para a ZFM; (b) a natureza e os limites da faculdade revisional da Administração Tributária no processo de reconhecimento de direito creditório; e (c) a aplicação dessas premissas ao caso concreto.

I.1 Do início do PTA n. 13601.000084/2003-13 à formalização do PTA n. 13603.000984/2007-66.

Defende:

O PTA n. 13601.000084/2003-13 foi formalizado para controlar PER/DCOMP apresentado em 28/01/2003 pela Recorrente, para pleitear complemento de ressarcimento de créditos presumidos de IPI, que seriam compensados com débitos de PIS e COFINS apurados em outubro de 2002. Na oportunidade, a contribuinte informou à Receita Federal que possuía crédito de R\$ 4.241.419,07, apurado do quarto trimestre de 1997 até o quarto trimestre de 2000, nos termos da Portaria MF n. 38/97.

À época, quando os créditos foram fiscalizados pelo Fisco Federal, a empresa tratou de esclarecer a sua origem. Do total pleiteado (R\$ 4.241.419,07), R\$ 3.701.700,37 se refeririam ao pagamento indevido de PIS/COFINS sobre receitas de exportação (vendas para a Zona Franca de Manaus), realizadas entre novembro de 1997 e dezembro de 2000. O valor remanescente, de R\$ 539.718,70, se tratava de crédito presumido de IPI, apurado a destempo, em razão dos ajustes decorrentes do reconhecimento, pela contribuinte, de que as vendas para a ZFM deveriam ser tratadas como operações de exportação.

Dizendo de outro modo, como a Recorrente alterou o tratamento tributário que conferia às operações para a Zona Franca, as receitas daí advindas foram consideradas como de exportação. Isso fez com que surgisse sobre as mesmas receitas de exportação, um crédito de pagamento indevido de PIS/COFINS e um complemento de crédito presumido de IPI.

A fiscalização em questão teve curso nos anos de 2004 e 2005, momento pelo qual a apuração do crédito presumido de IPI feita pela Recorrente estava sendo acompanhada de perto pela DRF de Contagem/MG. Esse “acompanhamento especial” deu origem aos Despachos Decisórios proferidos nos PTAs ns. 13601.000084/2003-13 e 13603.000085/2003-50, e aos Autos de Infração n. 13603.0000094/2006-99 e 10680.015753/2004-01.

(...)

Na sequência, após as constatações acima, foi proferido Despacho Decisório nos autos do PTA n. 13601.000084/2003-13, que não reconheceu o crédito pleiteado e não homologou as compensações realizadas. Os fundamentos foram os seguintes:

“Em conformidade à Comunicação de Serviço nº 2, de 25/07/2000, procedeu-se à lavratura do Termo de Verificação Fiscal pela Seção de

Fiscalização desta Delegacia, havendo o mesmo concluído pelo indeferimento do pleito (...), considerando que 'quanto ao crédito presumido no valor de R\$ 539.718,70, o mesmo é indevido tendo em vista que esta fiscalização apurou valores menores que o apurado pela empresa conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração lavrado'. Quanto ao valor de R\$ 3.701.700,37, conforme informado pela empresa, não se trata de ressarcimento de crédito presumido de IPI."

(...)

Sobre a discussão remanescente no PTA n. 13601.000084/2003-13, cabe dizer que a decisão proferida pela CSRF, determinou o recálculo do crédito presumido de IPI, em acórdão ementado da seguinte maneira: (DN)

"No cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363, de 1996 e a Portaria MF nº 38, de 1997, as receitas de exportação de produtos não industrializados pelo contribuinte incluem-se na composição tanto da Receita de Exportação RE, quanto da Receita Operacional Bruta ROB, refletindo nos dois lados do coeficiente de exportação numerador e denominador.

Recurso especial do contribuinte provido."

Por derradeiro, mencione-se que a DRF já deu cumprimento ao referido acórdão, realizando o recálculo do crédito presumido de IPI a partir dos valores de receita de exportação e de receita operacional bruta que já haviam sido validados pela DRF, quando da fiscalização que deu origem aos processos em questão.

Veja, portanto, que em momento algum a quantificação das receitas de exportação decorrentes de saída para a Zona Franca de Manaus foi objeto de questionamento. Ao contrário, estas já haviam sido fiscalizadas e confirmadas anteriormente pela DRF, sendo mais uma vez confirmadas quando do recálculo recentemente realizado em virtude da decisão favorável obtida pela contribuinte no âmbito do CARF.

Assim, contextualizado estão os fatos pela Recorrente, cujo objetivo é demonstrar que no processo administrativo fiscal sob nº **13601.000084/2003-13** há decisão final, segundo a qual reconhece o crédito perseguido.

II – DA NÃO INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE RECEITAS DE VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS

O art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, estabelece que a Zona Franca de Manaus constitui área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento. O mesmo dispositivo consagra a equiparação das vendas de mercadorias de origem nacional com destino à

ZFM às exportações para o exterior, para fins de aplicação das isenções e incentivos fiscais pertinentes.

No que se refere ao PIS e à COFINS, O entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça é o de que **as vendas de mercadorias de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas estabelecidas na Zona Franca de Manaus (ZFM) são equiparadas a exportações para o estrangeiro**, nos termos do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967. Por essa razão, **não incidem PIS e COFINS sobre as receitas dessas operações**, aplicando-se a isenção prevista na legislação de regência.

A consolidação desse entendimento levou o Procurador-Geral da Fazenda Nacional a editar o Ato Declaratório nº 04, de 2017, reconhecendo expressamente a ausência de incidência do PIS e da COFINS sobre receitas decorrentes de vendas de mercadorias de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 4º do Decreto-lei nº 288/1967. Referido ato declaratório foi aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda e vincula os órgãos da Administração Tributária Federal, por força do disposto no art. 19, inciso V, da Lei nº 10.522/2002.

No âmbito do próprio CARF, a questão está superada desde a prolação do Acórdão nº 9303-007.438, de 19 de setembro de 2018, pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, precisamente nestes autos, que reconheceu o direito da contribuinte à restituição da COFINS incidente sobre as vendas para a ZFM realizadas no período de 01/11/1997 a 31/12/2000. Trata-se, portanto, de matéria de direito inteiramente assentada, que não comporta nova discussão nesta instância.

Número do processo: 13603.000984/2007-66

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Sep 19 00:00:00 UTC 2018

Data da publicação: Thu Oct 11 00:00:00 UTC 2018

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/11/1997 a 31/12/2000 PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVO. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO-INCIDÊNCIA. Não há incidência do PIS e da COFINS sobre receitas decorrentes da venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, pois a operação equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, a qual está isenta da contribuição. ATO DECLARATÓRIO DA PGFN Nº 04/2017. DISPENSA DE RECURSO. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELOS CONSELHEIROS DO CARF. O Procurador-Geral da Fazenda Nacional expediu o Ato Declaratório nº 04, de 16/11/2017, autorizando a dispensa de apresentação de contestação, recursos e desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante,

"nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinada a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade". Com fundamento no art. 62, §1º, inciso II, alínea "c" do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº 343/2015, os Conselheiros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deram provimento ao recurso especial da Contribuinte, alterando-se o entendimento da maioria do Colegiado, tendo em vista a publicação do Ato Declaratório da PGFN nº 04/2017, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Número da decisão: 9303-007.438

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Tatiana Midori Migiyama, substituída pela conselheira Semíramis de Oliveira Duro (suplente convocada). (assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício (assinado digitalmente) Demes Brito - Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Semíramis de Oliveira Duro, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Nome do relator: DEMES BRITO

III – DA ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE NOVA DOCUMENTAÇÃO: AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DO ART. 149 DO CTN

O ponto nodal desse recurso não reside na questão de direito material – **já definitivamente resolvida pela CSRF** –, mas na validade da exigência formulada pela DRF de Contagem quando da execução do acórdão favorável ao contribuinte.

A autoridade fiscal, ao intimar a Recorrente a apresentar registros de saídas e notas fiscais relativos a operações ocorridas entre 1997 e 2000 – portanto, realizadas há mais de vinte e cinco anos à época da intimação –, pretendeu, na prática, reabrir a instrução probatória de processo que já havia sido integralmente conduzido, apreciado por todas as instâncias administrativas competentes e encerrado com decisão favorável ao contribuinte. Esse proceder carece de amparo legal.

O art. 149 do Código Tributário Nacional, ao disciplinar as hipóteses de revisão do lançamento, adotou o sistema de *numerus clausus*: somente se admite a revisão do ato administrativo de caráter tributário quando ocorra uma das situações nele taxativamente enumeradas, quais sejam, entre outras, i) a falsidade, ii) o erro ou a omissão quanto a elemento de declaração obrigatória, iii) a omissão ou inexatidão no exercício da atividade de autolancamento, ou ainda iv) a ação dolosa, fraudulenta ou simulada do sujeito passivo.

No caso vertente, o Despacho Decisório nº 409/2020 não aponta, em momento algum, a ocorrência de qualquer das hipóteses do art. 149 do CTN. O único fundamento invocado para o novo indeferimento foi a não apresentação, pelo contribuinte, de documentação adicional – documentação essa que, frise-se, não havia sido exigida em nenhum dos atos fiscalizatórios anteriores.

Com efeito, durante a fiscalização realizada nos anos de 2004 e 2005, no âmbito do PTA nº 13601.000084/2003-13, a DRF de Contagem examinou exaustivamente os livros, demonstrativos e registros contábeis e fiscais da empresa, verificando a composição das receitas de exportação e da receita operacional bruta para fins de apuração do crédito presumido de IPI. As receitas decorrentes de vendas para a ZFM – que correspondem, precisamente, à base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS ora em discussão – foram integralmente submetidas ao crivo da autoridade fiscal, que procedeu à sua análise global, sem opor qualquer questionamento à sua existência ou ao seu montante.

O próprio Acórdão recorrido reconheceu expressamente, em passagem que merece ser destacada, que **"deve-se reconhecer que, de fato, os valores das receitas de exportação escriturados pela contribuinte – ainda que extemporaneamente – foram objeto de análise pela fiscalização, quando da verificação do crédito presumido do período, sem que tenham sido contestados."** Mais adiante, confirma que **"os créditos de que trata o presente processo foram calculados a partir de uma base de cálculo que, em tese, integraria o total das receitas de exportação do período, as quais foram validadas – ou pelo menos não foram contestadas – pela fiscalização."**

Diante desse reconhecimento expresso, a conclusão do Acórdão recorrido – de que tais elementos não implicariam "em hipótese alguma, no reconhecimento de que houve pagamento indevido das contribuições sobre essa parcela das receitas de exportação" – revela-se internamente contraditória e juridicamente insustentável. Se as receitas foram validadas pela fiscalização, se a matéria de direito foi definitivamente resolvida pela CSRF em favor da contribuinte, e se não há qualquer hipótese do art. 149 do CTN a justificar a reabertura da instrução probatória, não há fundamento para manter o indeferimento.

A jurisprudência desta Egrégia Casa é assente no sentido de que a revisão do ato fiscal somente é cabível quando devidamente fundamentada em uma das hipóteses permissivas do art. 149 do CTN, sob pena de nulidade. Nesse sentido, colaciona-se o Acórdão nº 1201-001.687 (PTA nº 16643.720068/2013-14, 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, julgado em 17/05/2017), que expressamente consignou que, inexistentes os pressupostos do art. 149 do CTN, não é juridicamente possível reexaminar período já fiscalizado. Na mesma linha, o Acórdão nº 2301-004.213 (PTA nº 11330.001062/2007-06) afirmou que, se a fiscalização não resultou em lançamento em determinadas competências fiscalizadas, há que se concluir que tudo estava correto, operando-se a chamada homologação expressa do período.

IV – DA IDENTIDADE ENTRE O SUBSTRATO FÁTICO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI E DO CRÉDITO DE COFINS

Um aspecto fundamental que foi desconsiderado pelo Acórdão recorrido diz respeito à identidade entre o substrato fático que embasou o pedido de crédito presumido de IPI – já integralmente analisado pela fiscalização – e o pedido de restituição de COFINS ora em discussão.

Como bem esclarece a Recorrente, a alteração do tratamento tributário conferido às operações com destino à ZFM produziu dois efeitos simultâneos e decorrentes das mesmas receitas: (a) o surgimento de crédito presumido de IPI, pelo cômputo dessas receitas no numerador do coeficiente de exportação da Lei nº 9.363/1996; e (b) o reconhecimento do pagamento indevido de PIS/COFINS, pela tributação de receitas que deveriam ter sido tratadas como isentas. Trata-se, portanto, de uma única grandeza econômica – as receitas provenientes das vendas para a ZFM –, apreciada sob dois prismas distintos.

A DRF de Contagem, ao examinar o pedido de crédito presumido de IPI, necessariamente analisou a composição e a origem das receitas de exportação do período, questões essas que são, precisamente, o substrato fático do crédito de COFINS. Os questionamentos formulados pelo Fisco na época – a inclusão de vendas com CFOP 7.12, a exclusão da receita de sucatas da receita operacional bruta, a inclusão da energia elétrica nos insumos – demonstram a profundidade da análise empreendida sobre todas as receitas do período.

Nesse contexto, exigir que a contribuinte, passados mais de vinte anos, apresente documentação adicional sobre as mesmas operações equivale a reabrir integralmente a instrução de um processo já concluído, em clara violação à estabilidade dos atos administrativos e à segurança jurídica que deve nortear as relações entre o Fisco e o contribuinte.

V – DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA BOA-FÉ OBJETIVA

A exigência formulada pelo Despacho Decisório nº 409/2020, mantida pelo Acórdão recorrido, viola frontalmente os princípios da segurança jurídica e da boa-fé objetiva, que devem reger a atuação da Administração Tributária nas relações com os contribuintes, por força dos arts. 37 e 5º, caput, da Constituição Federal, bem como do art. 2º da Lei nº 9.784/1999.

Não se pode admitir que, após mais de uma década de litígio administrativo, encerrado com pronunciamento favorável da mais alta instância de julgamento do CARF – a Câmara Superior de Recursos Fiscais –, a Administração imponha ao contribuinte novas exigências de comprovação de fatos já examinados, com o evidente propósito de obstar o cumprimento da decisão proferida em seu favor.

Tal conduta não apenas ofende o princípio da boa-fé, como também viola a garantia da ampla defesa e do contraditório: é da natureza do processo administrativo que cada questão

seja debatida e resolvida em seu momento próprio. As questões fáticas relativas à existência e ao montante das operações foram objeto de instrução na fase inicial do procedimento administrativo. Encerrada essa fase sem questionamentos sobre tais elementos, opera-se a preclusão da faculdade revisional da Administração, ressalvadas as hipóteses do art. 149 do CTN, que, como demonstrado, não se verificam no caso concreto.

VI – DA LIQUIDEZ DO CRÉDITO

O Despacho Decisório recorrido sustentou que a decisão da CSRF seria "ilíquida", razão pela qual se faria necessária nova verificação da existência e do montante do crédito. Esse argumento, igualmente, não merece acolhida.

O Acórdão nº 9303-007.438, da CSRF, reconheceu expressamente o direito da contribuinte à restituição da COFINS incidente sobre receitas de vendas para a ZFM no período de 01/11/1997 a 31/12/2000. O demonstrativo apresentado pela contribuinte à fl. 36 dos autos indica, mês a mês, os valores das vendas para a ZFM, as devoluções e o total líquido, aplicando-se sobre este as alíquotas vigentes de 2% (ou 3%) para a COFINS, metodologia que foi expressamente reconhecida pela DRJ de Juiz de Fora como coerente com o levantamento apresentado.

O crédito é, portanto, determinável com base nos elementos já constantes dos autos, sem necessidade de qualquer diligência adicional. A impossibilidade de apresentação de notas fiscais e registros de saídas relativos a operações ocorridas há mais de vinte anos não pode ser imputada à contribuinte como fundamento de indeferimento, quando a própria documentação já apresentada na fase de instrução inicial permitia a apuração dos valores devidos.

Dessa forma, conclui-se que: (a) a matéria de direito – não incidência da COFINS sobre receitas de vendas para a ZFM – foi definitivamente resolvida pelo Acórdão nº 9303-007.438 da CSRF, com força vinculante para as instâncias inferiores; (b) as operações e receitas que fundamentam o crédito de COFINS foram integralmente submetidas à fiscalização anterior, que não opôs questionamentos à sua existência ou ao seu montante; (c) o Despacho Decisório nº 409/2020 e o Acórdão recorrido promoveram, na prática, uma "refiscalização" desprovida dos pressupostos legais do art. 149 do CTN; e (d) a exigência de nova documentação, passados mais de vinte anos das operações, viola os princípios da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e da legalidade.

O Acórdão recorrido merece reforma. O direito da FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA. ao crédito de COFINS recolhida indevidamente sobre vendas para a Zona Franca de Manaus, no período de 01/11/1997 a 31/12/2000, encontra-se plenamente comprovado nos autos e foi reconhecido pela mais alta instância administrativa de julgamento tributário.

VII – CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do remédio recursivo e voto por DAR PROVIMENTO a ele, para reformar o Acórdão nº 106-016.412 e reconhecer o direito creditório da Recorrente

relativo à COFINS recolhida sobre receitas de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, no período de 01/11/1997 a 31/12/2000, determinando a homologação das compensações declaradas, nos termos dos demonstrativos constantes dos autos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa