



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

**Processo n°** 13819.903342/2008-76  
**Recurso n°** 13.819.903342200876 Voluntário  
**Acórdão n°** **3401-01.387 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 4 de maio de 2011  
**Matéria** COFINS - DCOMP - VENDA ZONA FRANCA DE MANAUS -  
COMPROVAÇÃO  
**Recorrente** THREE BOND DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/08/2002

BASE DE CÁLCULO. VENDAS A EMPRESA LOCALIZADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

Nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição de 1988, a Zona Franca de Manaus ficou mantida "com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, por vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição". Entre as "características" que tipificam a Zona Franca destaca-se esta de que trata o art. 4º do Decreto-lei 288/67, segundo o qual "a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na 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". Portanto, durante o período previsto no art. 40 do ADCT e enquanto não alterado ou revogado o art. 4º do DL 288/67, há de se considerar que, conceitualmente, as exportações para a Zona Franca de Manaus são, para efeitos fiscais, exportações para o exterior. Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca de Manaus.

**PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

A compensação só pode ser homologada diante da existência de liquidez e certeza do crédito utilizado para tal fim. No caso, a Recorrente defendeu apenas em tese a existência de seu direito, sem trazer para o processo a comprovação de que realmente tenha efetuado vendas isentas, e isso, não obstante tivesse a instância de piso já se manifestado nestes mesmos termos.

**Recurso Voluntário Negado**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Ausente o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho e Fernando Marques Cleto Duarte.

## Relatório

O presente processo decorre de *Dcomp* entregue em 15/10/2004, lastreada em crédito originado de pagamento de Cofins tido como efetuado indevidamente em 13/09/2002, relativa ao período de apuração de agosto de 2002, cuja apreciação, por parte dos sistemas eletrônicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, resultou no Despacho Decisório de 12/08/2008, não reconhecendo a existência de qualquer crédito disponível para a compensação dos débitos informados na referida *Dcomp*.

Na Manifestação de Inconformidade a interessada, em apertada síntese, argumentou que seu crédito fora apurado mediante a retirada da base de cálculo da contribuição, do valor das vendas que efetuou para a Zona Franca de Manaus, na esteira de entendimento do STF acerca da matéria, quando de sua manifestação por ocasião da Adin nº 2.348-9, de 7/12/2000, que suspendeu a execução do inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 23/11/2000, na parte em que menciona a expressão “na Zona Franca de Manaus”. Aduziu ainda que o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias prevê a manutenção da Zona Franca de Manaus pelo prazo de vinte e cinco anos, a contar da promulgação da Constituição Federal de 1988, o que, a seu ver, significaria dizer que as operações realizadas com empresas localizada na Zona Franca de Manaus equivaleriam à exportação e por isso beneficiadas com a isenção/imunidade de tributos, na esteira do Decreto-Lei nº 288/67, que dispõe que toda exportação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus será, para todos os efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Juntou uma relação das notas fiscais que se refeririam às vendas realizadas junto a empresas situadas na Zona Franca de Manaus, bem como um demonstrativo de cálculo de como apurou o valor do crédito ora pleiteado.

Para fins de cumprimento ao que dispõe o art. 48, § 3º, da IN SRF nº 600, de 2005<sup>1</sup>, o *Seort* da DRF em São Bernardo do Campo/SP constatou que o valor do débito pleiteado em compensação era superior ao montante do crédito oferecido, o que motivou o encaminhamento da diferença verificada para inscrição em Dívida Ativa da União junto à PFN.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP indeferiu o pleito contido na Manifestação de Inconformidade sob o argumento de que, para o período base em questão, a isenção alcançaria apenas as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, ou seja, as receitas: do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível; 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; de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de

<sup>1</sup> "(...) a manifestação de inconformidade não suspende a exigibilidade do débito que exceder ao total do crédito informado pelo sujeito passivo em sua declaração de compensação, hipótese em que a parcela do débito que exceder ao crédito será imediatamente encaminhada à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União." 11 por ODASSI GUERZONI FILHO, 16/05/2011 por GILSON MACEDO ROSENBUR

1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e 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 Exterior.

Considerou ainda a instância julgadora que os documentos trazidos pela interessada aos autos não se traduzem na 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.

No Recurso Voluntário a Recorrente praticamente repetiu a argumentação contida em sua Manifestação de Inconformidade, enfatizando, porém, que considera inconstitucional o dispositivo legal utilizado pelo Fisco para exigir-lhe a contribuição<sup>2</sup>. Além disso, transcreveu trecho de decisão do TRF4 proferida já após a perda de objeto da citada Adin, que iria na linha de seus argumentos.

Quanto à falta de documentação comprobatória nos autos, explicou que não fez a juntada das notas fiscais relativas às operações discutidas por considerar que isso “conturbaria” a apuração adequada do seu direito creditório, bem como que tornaria a análise extremamente morosa, razão pela qual optou por ela própria efetuar o levantamento e elaborar uma planilha analítica detalhando as operações de vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus, o que poderia ser confirmado mediante uma diligência fiscal, na linha do que se espera quando da observância ao princípio da verdade material

No essencial, é o Relatório.

## Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 28/09/2010, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 22/10/2010. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

### Considerações adicionais ao relatório

Inicialmente, de se registrar que a *Dcomp* da interessada foi analisada eletronicamente, isto é, mediante a confrontação de todas as informações por ela prestadas e constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como, por exemplo, *DIPJ* x *DCTF* x *DARF* x *DCOMP*, de sorte que o Despacho Decisório, também eletrônico, e de forma lacônica, apenas reproduziu o resultado deste confronto, ou seja, que a compensação declarada não foi homologada pela Unidade de origem pelo fato de o *Darf* indicado como originário do crédito corresponder exatamente ao valor do débito informado em *DCTF*, e a ele alocado, de sorte que nenhum valor a maior foi localizado para ser utilizado na compensação.

Assim, no dito Despacho Decisório eletrônico não houve qualquer menção ao real motivo do não reconhecimento do crédito, o que somente veio à tona por conta dos termos em que elaborada a Manifestação de Inconformidade da interessada, ocasião em que esta esclareceu que seu pedido tinha origem, não num pagamento a maior propriamente dito, mas, sim, num pagamento a maior por conta de ter incluído na base de cálculo da contribuição receitas de vendas que, por terem sido efetuadas à empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, seriam isentas/imunes.

De outra parte, somente com o posicionamento da DRJ, primeira instância de julgamento, é que se passou a saber, ou supor-se, acerca das razões pelas quais o pleito da interessada não poderia ser deferido na esfera Administrativa, ou seja, pelo fato de que as vendas para a Zona Franca de Manaus não estavam isentas ou imunes à incidência da contribuição.

Feitas essas considerações, passemos à discussão das matérias trazidas para julgamento.

### Inconstitucionalidade

Na verdade, a eiva de inconstitucionalidade imputada pela Recorrente ao dispositivo da Medida Provisória nº 2.037-24 decorre mais dos pronunciamentos exarados pelo STF quando do julgamento da Adin 2.348-9, do que, propriamente, dito, de uma tese a ser confrontada para que prevaleça o reconhecimento de seu direito. Por isso, não cogito de invocar aqui a Súmula Carf nº 1, que trata da impossibilidade deste Colegiado de se manifestar acerca de questões que tais e conheço do Recurso Voluntário na sua plenitude.

### Não incidência da Cofins nas vendas para a Zona Franca de Manaus

Ao partirmos da origem de tudo, qual seja, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que criou a Cofins, podemos verificar que no dispositivo que tratou da isenção para as vendas de mercadorias ou serviços destinados ao exterior não houve qualquer menção expressa àquelas realizadas para a Zona Franca de Manaus e tampouco para as vendas realizadas para a Amazônia Ocidental e para as Áreas de Livre Comércio. Observe-se:

“Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes: (Redação dada pela LCP nº 85, de 15/02/96)

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.”

Na regulamentação de referido dispositivo, o artigo 1º do Decreto nº 1.030, de 1993, referiu-se expressamente às vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus, para a Amazônia Ocidental e para as Áreas de Livre Comércio, não reconhecendo a isenção, consoante se vê abaixo:

“**Art. 1º** Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:

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

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

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

Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;

b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;

c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do artigo 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.”(grifos e destaques meus)

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que também cuidou das regras da Cofins, não se verificou a existência de qualquer dispositivo versando sobre a incidência ou da não incidência de tais contribuições nas receitas de exportação, o que, presume-se, tenha sido feito com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, e reedições, até a Medida Provisória nº 2.037-24, de 23/11/2000, ao dispor, no seu artigo 14, *caput* e parágrafos sobre tais casos, revogando expressamente todos os dispositivos legais relacionados à exclusão de base de cálculo e isenção existentes até 30/06/1999, senão vejamos:

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

(...)

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º (...)

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

I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; “(grifei)

Até aqui, resta claro que a intenção do legislador fora a de não estender a isenção da Cofins às receitas de vendas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental e nas áreas de livre comércio.

Entretanto, tal regramento veio a ser contestado quando, em 07/11/2000, alegando afronta ao Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, bem como às determinações constitucionais que garantem tratamento beneficiado à Zona Franca de Manaus, o Governador do Estado de Amazonas, Sr. Amazonino Mendes, impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 2.348-9 [DOU de 18/12/2000] –, requerendo a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à Zona Franca de Manaus e que constou da citada MP 2.037. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal - STF deferiu medida cautelar suspendendo a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, disposta no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24/00. A essa decisão foi conferido, expressamente, efeito *ex nunc*.

Da consulta no sítio do Supremo Tribunal Federal na *Internet*, obtém-se a informação de que, de fato, em 7/12/2000 [DOU 14/12/2000] fora deferida a Medida Cautelar pelo Pleno, com efeitos *ex nunc*, suspendendo a eficácia da expressão "*na Zona Franca de Manaus*" constante do inciso I, do § 2º, do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 23/11/2000.

Certamente por conta de tal decisão, o Executivo editou a Medida Provisória nº 1.952-31, de 14/12/2000, modificando aquele dispositivo cuja eficácia fora suspensa pelo STF, da seguinte forma:

“Art. 11. O inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; (NR)”

Note-se que foi retirada a expressão "*na Zona Franca de Manaus*", o que indica que não mais estava estabelecida em lei a vedação expressa da isenção dessas operações.

Logo em seguida, editou-se a Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que manteve a supressão apenas da expressão "*na Zona Franca de Manaus*", retroagindo seus efeitos aos fatos geradores a partir de 1º de fevereiro de 1999. Vale a pena transcrever tal enunciado:

“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 e 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 aeronaves 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 Exterior;

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 § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; Revogado pela Lei nº 11.508, de 2007 ;

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

Com base nessas breves considerações sobre a evolução legislativa, podemos afirmar que à época da ocorrência do fato gerador em comento havia, de um lado, uma disposição expressa não estendendo a isenção das vendas de mercadorias ao exterior para as vendas para a Amazônia Ocidental e para as Áreas de Livre Comércio, e, de outro, inexistindo qualquer menção à incidência da contribuição ou não sobre vendas para a Zona Franca de Manaus.

Verdade seja dita, essa “omissão” do legislador decorreu de uma adequação à referida decisão do STF.

Trago agora à baila os argumentos da Recorrente, na linha de que as vendas para a Zona Franca de Manaus estariam abrigadas por imunidade constitucional, a partir de janeiro de 2000.

O principal deles está no artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/67, *verbis*:

“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”. (grifei)

Além disso, o artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias prorrogou a Zona Franca de Manaus, por vinte e cinco anos, contados da data da promulgação da Constituição de 1988, o que se estenderia também à Amazônia Ocidental e às Áreas de Livre Comércio. Veja-se:

*"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."*

E, por último, o art. 149 da Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001, que conferiu imunidade das contribuições sociais das receitas de exportação:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

(...)

§ 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I — não incidirão sobre as receitas de exportação."

Assim, ao ver da Recorrente, que, além de tudo, considera inconstitucionais as disposições do citado inciso I, do § 2º, do art. 14, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001-35, suas vendas para a Zona Franca de Manaus estariam abrigadas da incidência da Cofins por imunidade constitucional, a partir de janeiro de 2000.

Diante desse contexto, passo ao voto, propriamente dito.

A Recorrente argumenta que a isenção da Cofins encontra respaldo na combinação das regras constantes do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, do art. 40 do ADCT e do art. 149, § 2º, da Constituição Federal, com a ao inciso II, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001<sup>3</sup>, enquanto que a DRJ, primeiro, entende que a expressão "constante da legislação em vigor" do citado art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não tem o condão de alcançar a legislação da Cofins, sequer existente àquela época, e, segundo, que, assim desejasse o Fisco, teria feito incluir nas regras da Cofins, de forma expressa, um dispositivo isentando as vendas para a Zona Franca de Manaus.

Na verdade, a celeuma só existe por conta de uma omissão, aparentemente deliberada do legislador, pois, mesmo conhecendo a posição do STF acerca da desvinculação das receitas para a Zona Franca de Manaus das receitas de exportação em geral, preferiu não enfrentar diretamente a questão ao estabelecer a vedação expressa da isenção apenas para as vendas efetuadas para a Amazônia Ocidental e para as áreas de livre comércio, quedando-se inerte, ou melhor, omissa, em relação às vendas para a Zona Franca de Manaus.

Diante desse quadro e, especialmente, em razão da forma contundente e reiterada com que tem se posicionado nossas cortes judiciais superiores<sup>4</sup>, passo, doravante, e reformando entendimento defendido anteriormente, a considerar que as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus estão isentas da Cofins em face da regras constantes do inciso II do *caput*, e do inciso I, do § 2º, ambas do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, combinadas com as do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 e do art. 40 do ADCT da Constituição Federal de 1988.

Para tanto, recorro ao voto proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki no Recurso Especial nº 1.084.380-RS, assim ementado:

“(..)

4. Nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição de 1988, a Zona Franca de Manaus ficou mantida "com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, por vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição". Ora, entre as "características" que tipificam a Zona Franca destaca-se esta de que trata o art. 4º do Decreto-lei 288/67, segundo o qual "a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na 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". Portanto, durante o período previsto no art. 40 do ADCT e enquanto não alterado ou

<sup>3</sup> Dispõe serem isentas as receitas da exportação de mercadorias para o exterior.

<sup>4</sup> STJ, REsp-2233.405; Resp 982.666; AgRf no REsp-1.058.206; STF, Adm 2.348-9. ACEDO ROSENBURG FILHO

revogado o art. 4º do DL 288/67, há de se considerar que, conceitualmente, as exportações para a Zona Franca de Manaus são, para efeitos fiscais, exportações para o exterior. Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes: RESP. 223.405, 1ª T. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 01.09.2003 e RESP. 653.721/RS, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 26.10.2004) “.

Assim, na questão de direito, acolho os argumentos da Recorrente e dou-lhe provimento.

### **Indébito e compensação - documentação comprobatória do alegado**

Reconhecido o direito em tese, ou seja, de que as receitas de vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus não devem sofrer a incidência da Cofins, haveremos agora de enfrentar a questão envolvendo a comprovação do alegado, isto é, de que realmente houve algum valor positivo recolhido a maior em face das vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus.

Conforme dito acima nas minhas “Considerações Adicionais ao Relatório”, ocorreu que, somente por ocasião da Manifestação de Inconformidade, é que a interessada apresentou o real motivo de sua postulação, oportunidade em que fez a juntada de uma relação das notas fiscais de venda supostamente relacionadas às vendas para a Zona Franca de Manaus, bem como de um demonstrativo de como apurou o montante do crédito, inclusive qual o percentual de atualização monetária utilizado.

Todavia, não obstante as observações constantes do voto da DRJ, no sentido de que a documentação acostada pela interessada não era suficiente para comprovar o alegado, a interessada não aproveitou a oportunidade advinda com o Recurso Voluntário para atender àquele reclamo. Em vez disso, limitou-se a tergiversar, alegando que a juntada das notas fiscais aos autos “*conturbariam a apuração adequada do direito creditório, bem como tornaria a análise extremamente morosa...*”.

Como assim, “conturbaria” e “tornaria a análise extremamente morosa” ?

Ora, a atitude da Recorrente denota completo desprezo ao alerta feito de forma clara pela instância recorrida acerca do descumprimento da regra contida no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, segundo o qual as provas documentais devem ser apresentadas pelo contribuinte no momento da impugnação, sob pena de preclusão, excetuado fundado motivo para não tê-lo feito naquela oportunidade.

A observância ao princípio da verdade material tem sido uma constante deste Colegiado desde que não sejam maltratadas as regras processuais de natureza fundamental para a celeridade do encerramento das lides administrativas, o que, à evidência, restou caracterizado neste processo.

Além disso, não pode a Recorrente olvidar que o procedimento de compensação de débitos pressupõe a existência de um crédito líquido e certo, o que só pode ser obtido mediante análise dos documentos nos quais o mesmo se funda.

Assim, a simples relação de notas fiscais e o demonstrativo de cálculo elaborados de forma unilateral pela interessada não atestam o “cumprimento do requisito constitucional para o não pagamento da Cofins” conforme equivocadamente supôs a

Recorrente, de modo que não pode vir ela nesta fase processual e acreditar que o seu pedido de diligência seja atendido.

Verdade que ela, a exemplo dos demais contribuintes que se valem da PER/Dcomp para postular o reconhecimento de direito a créditos por conta de recolhimentos a maior ou indevidos, não dispôs de campos específicos para explicitar ou para descer a nível detalhes acerca de sua pretensão. Assim, a Unidade da Receita Federal encarregada de sua análise, ao dar o comando para que os sistemas eletrônicos confrontem as informações constantes do PER/Dcomp com as da DCTF e do DARF indicado, a estas estará limitada, ou seja, se o contribuinte declarou dever \$100 e recolheu esses mesmos \$100 e não providenciou em tempo hábil a retificação daquela informação originalmente prestada na DCTF acerca do débito da contribuição, obviamente que o Despacho Decisório Eletrônico sempre se dará, como aqui se deu, pelo não reconhecimento de qualquer crédito.

Mas, também é verdade que, por ocasião da Manifestação de Inconformidade a interessada poderia ir além do que fez, ou seja, deveria, a teor da regra contida no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ter trazido para o processo os comprovantes e demonstrativos das operações que diz ter realizado. Em vez disso, limitou-se a apresentar uma relação de notas fiscais de venda.

Não tendo assim procedido, nem mesmo por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário, e não obstante tivesse sido alertada a esse respeito pela autoridade julgadora de primeira instância, a Recorrente não ofereceu condições a este Colegiado para decidir sobre a liquidez e certeza de seu crédito, e, conseqüentemente, sobre a compensação indicada.

Assim, ainda que, consoante explicitado no tópico acima, o direito potencial estivesse presente, não há como superar, no presente caso, a falta de observância da interessada ao regramento contido no artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, razão pela qual, deve ser negado o reconhecimento ao crédito pleiteado e não homologada a compensação declarada.

### **Conclusão**

Em face do exposto, reconheço o direito potencial de ver excluída da base de cálculo da Cofins as vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus, sem, contudo, reconhecer a existência de qualquer crédito a ser devolvido, por absoluta falta de documentação comprobatória.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho

Processo nº 13819.903342/2008-76  
Acórdão n.º **3401-01.387**

**S3-C4T1**  
Fl. 95

---