



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

**Processo n°** 10240.720152/2014-67  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-002.848 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2016  
**Matéria** PIS e COFINS  
**Recorrente** ROVER DISTRIBUIDORA - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010**

**PRELIMINAR DE NULIDADE NEGADA. RECURSOS VOLUNTÁRIOS NÃO CONHECIDOS**

A não apresentação de impugnação, sequer intempestivamente, não instaura a lide. Foram negadas as preliminares de nulidade, posto que houve indicação da responsabilidade solidária no auto de infração e as pessoas físicas às quais foram atribuídas foram regularmente intimadas. Portanto, não há que se conhecer dos Recursos Voluntários apresentados pelos sócios-administradores.

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

**Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010**

**ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO DE GUAJARÁ-MIRIM (ALC). MUDANÇA DE DESTINAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO, SOMENTE SE AS CONTRIBUIÇÕES FOREM PAGAS**

Ingressada a mercadoria na ALC, com redução a zero das alíquotas de PIS e Cofins incidentes sobre a receita de venda da pessoa jurídica estabelecida fora daquela Área, sua transferência para qualquer localidade fora da ALC, sujeita o responsável pelo fato ao pagamento das contribuições e penalidades cabíveis, como se a redução da alíquota não existisse. Os créditos de PIS e COFINS somente são admitidos, após o pagamento das contribuições.

**ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO DE GUAJARÁ-MIRIM (ALC). FALTA DE INFORMAÇÃO NA NOTA FISCAL. DIREITO AO CRÉDITO**

Somente pode ser sustentada a tomada de créditos de PIS e COFINS, por ausência de informação na nota fiscal de venda acerca do benefício fiscal da

redução a zero das alíquotas, em relação às vendas realizadas a partir de 21/12/2010, quando entrou em vigor a Lei nº 12.350/10.

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

**Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010**

**LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA**

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a COFINS, por se tratar da mesma matéria fática.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010**

**QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PROVA CABAL**

Não deve prosperar a qualificação da multa de ofício, uma vez que não consta nos autos prova cabal de que houve ação ou omissão dolosa.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO**

Em sendo parte integrante da obrigação tributária, é lícita a incidência de juros sobre a multa de ofício não recolhida no prazo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer dos recursos voluntários dos responsáveis solidários. Por maioria de votos, foi dado provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencida a Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, na questão dos juros sobre a multa de ofício, que ela dava provimento. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira e Hécio Lafetá Reis, que negavam provimento em relação ao aproveitamento de créditos no período de 21/12/2010 a 31/12/2010. Ausente momentaneamente o Conselheiro José Henrique Mauri, que foi substituído pelo Conselheiro Hécio Lafetá Reis.

Andrada Márcio Canuto Natal- Presidente.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Semíramis de Oliveira Duro, Paulo Roberto Duarte Moreira, Hécio Lafetá Reis, Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Maria Eduarda Alencar Câmara

Adoto o relatório contido na decisão de primeira instância (Acórdão nº 03-68.690 - 2ª Turma da DRJ/BSB, sessão de 26/6/2015):

*Contra a contribuinte, identificada no preâmbulo, foi lavrado o auto de infração, de fls. 2/22, formalizando lançamento de ofício do crédito tributário abaixo discriminado, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep dos períodos de apuração de 31/01/2010 a 31/12/2010, incluindo juros de mora e multa proporcional qualificada de 150%, totalizando R\$ 5.310.001,81 (cinco milhões trezentos e dez mil e um reais e oitenta e um centavos):*

*- PIS - R\$ 947.189,51*

*- Cofins - R\$ 4.362.812,30*

*De acordo com a descrição dos fatos e o Termo de Verificação Fiscal integrante da peça acusatória, o lançamento de ofício decorre da utilização indevida de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos advindos de compras de mercadorias beneficiadas com alíquota zero e/ou com incidência monofásica (substituição tributária).*

*No caso em tela, a filial da contribuinte encontra-se estabelecida na Área de Livre Comércio (ALC) de Guajará-Mirim/RO, portanto, os bens adquiridos para comercialização ou para uso não estão sujeitos ao pagamento do PIS/Cofins pela empresa vendedora estabelecida fora da ALC (estabelecimento de origem) e, como consequência, não geram direito a crédito para empresa adquirente/revendedora estabelecida na ALC (estabelecimento de destino).*

*Corroborando com o entendimento da fiscalização, encontra-se a Solução de Consulta nº 10-SRRF02/DISIT, de 04 de maio de 2010. Por seu turno, produtos adquiridos com substituição tributária/incidência monofásica de PIS e de Cofins não dão direito a crédito por expressa determinação legal, conforme art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.637/02, e art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.833/03.*

*Tendo a em vista a recorrência do contribuinte (a mesma infração foi apurado no ano calendário de 2009 e 2010) a fiscalização entendeu que houve uma conduta dolosa reiterada, e, portanto, a existência, em tese, de sonegação, via de consequência, aplicou a multa de ofício qualificada.*

*Lavraram-se os respectivos termos de sujeição passiva contra os sócios-administradores: Jair Rover e Níbia de Oliveira do Nascimento, de acordo com o*

*art. 124, I da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN.*

#### *DA IMPUGNAÇÃO*

*Os Responsáveis Solidários intimados por edital não vieram aos autos. A empresa, por sua vez, intimada da exigência por via postal em 06/02/2014 (AR reproduzido à fl. 1904), postou, em 07/03/2013, sua petição impugnativa acostada às fls. 1921 a 1939, contrapondo-se ao procedimento fiscal com os argumentos a seguir sumariados.*

#### *DO DESINTERNAMENTO*

*Segundo a Impugnante a quase totalidade das mercadorias adquiridas pela filial (Guajará-Mirim) foi objeto de desinternamento, sendo remetidas à sua matriz estabelecida em Porto Velho-RO.*

*Assim, a operação com a mercadoria deixa de gozar do regime favorecido, retorna ao regime normal, havendo a necessidade de recolhimento dos tributos que deixaram de ser recolhidos e o direito da Impugnante de se creditar dos valores glosados.*

*Destarte, mesmo que não houvesse recolhimentos devidos pela empresa, indevida seria a glosa, pois seria cabível apenas a cobrança dos tributos.*

#### *DO DIREITO AO CRÉDITO*

*Não obstante a existência do benefício da alíquota zero, alguns fornecedores não se utilizam de tal benefício, o que se comprova pela ausência de informação nas Notas Fiscais (colaciona algumas notas).*

*A Portaria nº 16, de 06/06/2005, determinava, para o internamento da mercadoria, a necessidade da indicação expressa na Nota Fiscal de tal incentivo. Assim, aqueles fornecedores que não informaram na Nota Fiscal o benefício de alíquota zero recolheram integralmente o tributo, via de consequência, o seu direito ao creditamento realizado.*

*A utilização do benefício fiscal é um direito concedido que pode ser exercido ou não. Para alguns fornecedores a opção foi de não utilização do benefício, ocorrendo a incidência tributária e o direito ao crédito para a Impugnante.*

*DA MULTA QUALIFICADA*

*A Impugnante não deixou de recolher tributos devidos mediante conduta dolosa. O que se discute é o direito ao crédito, em determinadas situações, passível, inclusive, de discussão administrativa, na medida em que existe discordância de entendimentos entre Fisco e Impugnante.*

*Quanto ao relato de que já tinha conhecimento da impossibilidade de utilização dos referidos créditos, argumenta que:*

*1. Como poderia saber, em 2010, do resultado de uma fiscalização iniciada somente em 2011;*

*2. O Auto de Infração anterior encontra-se pendente de decisão definitiva, não pode fazer coisa julgada;*

*3. A simples adoção de procedimento equivocado não caracteriza, por si só, sonegação fiscal.*

*Para a Impugnante falta, no caso em debate, a comprovação inequívoca da ocorrência das condutas passíveis de qualificação da multa. Restando prejudicado o lançamento neste quesito.*

*DOS JUROS SOBRE A MULTA*

*Não há previsão legal para a aplicação da Taxa SELIC às multas de ofício, devendo ser excluídos os juros de mora sobre a multa aplicada.*

*É, no essencial, o relatório.*

A 2ª Turma da DRJ/BSB julgou a impugnação improcedente. No tocante aos sócios-administradores da ROVER DISTRIBUIDORA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., Sr. Jair Rover e Sra. Núbia de Oliveira do Nascimento, aos quais foi atribuída responsabilidade solidária, os respectivos créditos tributários foram considerados como definitivos, porque não apresentaram impugnação.

Reproduzo a ementa do Acórdão nº 03.68-690, julgamento ocorrido na sessão de 26 de junho de 2015:

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

*Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010*

*ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO DE GUAJARÁ-MIRIM. REDUÇÃO A ZERO DE ALÍQUOTA. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS.*

*A pessoa jurídica estabelecida em ALC não poderá descontar créditos relativos às aquisições beneficiadas com a redução a zero da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando enquadrada no regime de apuração não-cumulativo das contribuições, uma vez que aplicáveis as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.*

*ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO DE GUAJARÁ-MIRIM. VENDA OU TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA. DESTINAÇÃO DIVERSA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO.*

*Ingressada a mercadoria na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim com redução a zero da alíquota da Cofins incidente sobre a receita de venda da pessoa jurídica estabelecida fora daquela Área, sua transferência ou revenda para qualquer localidade fora da Área de Livre Comércio sujeita o responsável pelo fato ao pagamento da contribuição e das penalidades cabíveis, como se a redução da alíquota não existisse.*

*QUALIFICAÇÃO DA MULTA. CONDUTA DOLOSA.*

*Para que uma ação seja dolosa basta que o contribuinte tenha tido consciência dos atos que praticou e que tais atos são contra o Direito. Situações demonstradas nos autos, que justificam a aplicação da multa qualificada.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.*

*PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA*

*Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

O contribuinte ROVER DISTRIBUIDORA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. apresentou Recurso Voluntário, no qual apresenta, basicamente, as mesmas alegações contidas na impugnação.

Apesar de não terem apresentado impugnações ao auto de infração, o Sr. Jair Rover e a Sra. Núbia de Oliveira do Nascimento apresentaram Recursos Voluntários. Além de repetir os argumentos contidos no Recurso Voluntário da pessoa jurídica na qual detinham participação societária, apresentam preliminares de nulidade do Auto de Infração e da decisão recorrida, bem como, nas razões de mérito, combatem a atribuição da responsabilidade solidária.

É o relatório.

**Voto****I) ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS****I-a) Recorrente: ROVER DISTRIBUIDORA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**

O Recurso Voluntário apresentado pela ROVER DISTRIBUIDORA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. contém os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele tomo conhecimento.

**I-b) Recorrentes: Sr. Jair Rover e Sra. Núbia de Oliveira do Nascimento.**

De acordo com art. 14 do Decreto nº 70.235/72, "*a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*" Por sua vez, o § 2º do art. 56 do Decreto nº 7.574/2011 dispõe que "*eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.*"

Com base nos citados dispositivos legais, de pronto, poder-se-ia decidir pelo não conhecimento dos Recursos Voluntários em epígrafe, pois não foram instauradas as respectivas lides, em razão da não apresentação, sequer intempestivamente, das pertinentes impugnações.

Não obstante, como, nas preliminares de nulidade constantes dos Recursos Voluntários, os sócios-administradores alegam não terem comparecido aos autos anteriormente, por supostas falhas cometidas nos respectivos procedimentos administrativos, para que não parem dúvidas de que lhes foi concedido os constitucionais amplo direito de defesa e contraditório, enfrentarei seus argumentos.

Em seus Recursos Voluntários, o Sr. Jair Rover e a Sra. Núbia de Oliveira do Nascimento aduzem que é nulo o Auto de Infração, pois dele não consta indicação de que seriam responsáveis solidários e, por conseguinte, o devido enquadramento legal.

Ademais, alegam ser nula a decisão recorrida, pois não teriam sido intimados por intermédio de qualquer uma das hipóteses previstas nos inc. I ao III do *caput* do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, aos quais a autuante deveria ter recorrido, antes da intimação por meio de edital, prevista no § 1º daquele artigo.

Por fim, alegam que tomaram conhecimento de que lhes fora atribuída responsabilidade tributária, por meio da leitura da decisão de primeira instância sobre a impugnação ao Auto de Infração lavrado contra pessoa jurídica da qual era sócios-administradores.

Por meio de simples leitura das fls. 36 e 37 dos autos, verifica-se que houve indicação da atribuição da responsabilidade solidária no Termo de Verificação Fiscal (TVF), parte integrante do Auto de Infração, com os devidos fundamentos legais. Portanto, não procede a primeira alegação dos sócios-administradores.

Quanto à segunda, de que não foram intimados por nenhum dos meios previstos nos inc. I ao III do *caput* do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, porém apenas por meio de edital, preliminarmente, vale reproduzir aquele dispositivo legal:

*"Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:*

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º **Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:**

(. . .)" (grifos nossos)

Consta das fls. 1.906 a 1.915 que as intimações foram enviadas por via postal. Contudo, foram devolvidas, constando nos envelopes a seguinte informação: "endereço desconhecido". Portanto, foi adotado o meio previsto no inc. II do *caput* do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, anteriormente transcrito, porém não este não foi bem sucedido.

Diante disto, conforme consta nas fls. 1.916 e 2.073, o Sr. Jair Rover e a Sra. Núbia de Oliveira do Nascimento foram intimados por meio dos editais nº 000638186 e 000638187, publicados no dia 24/2/2014, cujas ciências ocorreram em 11/3/2014.

Isto posto, foi plenamente atendido o disposto no art. 23 do Decreto nº 70.235/72 - intimação primeiramente efetuada por via postal e, não logrado êxito, via edital. Assim sendo, também não assiste razão aos Recorrentes, quanto à alegação de que teriam sido intimados exclusivamente por intermédio de editais.

Em suma, uma vez que não apresentaram impugnação ao Auto de Infração, em relação ao qual lhes foi atribuída responsabilidade solidária, e que não houve as falhas procedimentais apontadas nas preliminares de nulidade, voto por não conhecer dos Recursos Voluntários do Sr. Jair Rover e da Sra. Núbia de Oliveira do Nascimento.

## II) MÉRITO

A matéria controversa refere-se a glosas de créditos de PIS e COFINS, relativos ao período de janeiro a dezembro de 2010, derivados de compra de produtos para revenda pela matriz (CNPJ nº 01.830.145/0001-82), cujas tributações pelo PIS e COFINS deram-se por substituição tributária/regime monofásico ou por alíquotas reduzidas a zero; e compras de produtos para revenda pela filial (CNPJ nº 01.830.145/0002-63), beneficiadas com

redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, em função deste estabelecimento estar localizado na Área de Livre Comércio - ALC (art. 2º da Lei nº 10.996/04).

Em razão das glosas, foram lançados os seguintes créditos tributários:

	COFINS	PIS
Principal	1.551.050,46	336.741,21
Multa de ofício (150%)	2.326.575,73	505.111,86
Juros Selic	485.186,11	105.336,44
Total	4.362.812,30	947.189,51

O Recurso Voluntário foi subdividido em quatro tópicos, a saber: "a) O direito ao crédito nas hipóteses de desinternamento das mercadorias e substituição tributária"; "b) Direito ao crédito quando as aquisições foram devidamente tributadas pelos alienantes"; "c) A inexistência de conduta dolosa apta a ensejar a aplicação de multa qualificada"; e "d) A impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa".

Preliminarmente, cumpre mencionar que a Recorrente não apresentou argumentos para a defesa dos créditos oriundos de compras realizadas pela matriz, tributadas pelo PIS e COFINS à alíquota zero ou sob o regime de substituição tributária. Assim, desde já, consigno que são definitivos as correspondentes glosas e lançamentos de ofício de PIS e COFINS.

## **II- A) O direito ao crédito nas hipóteses de desinternamento das mercadorias e substituição tributária**

A Recorrente alega que os créditos de PIS/COFINS glosados derivam de compras de mercadorias efetuadas pela filial localizada na Área de Livre Comércio (ALC), beneficiadas com a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS e sob o regime de substituição tributária/monofásico. Que tais produtos, posteriormente, teriam sido transferidos para destinatários não localizados na ALC. E que, ao efetuar tais transferências, por força do disposto no art. 22 da Lei nº 11.945/09, teria recolhido o PIS e COFINS incidentes sobre as entradas, o que autorizaria a tomada de créditos realizada.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que, em relação à filial, não houve glosa de créditos derivados de compras sob o regime de substituição tributária/monofásico, porém apenas em relação a entradas beneficiadas com redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS. Concentremo-nos, então, neste segundo caso.

Nos autos (fls. 39 a 46 e 50), consta que a filial da Recorrente, localizada na ALC, registrou créditos indevidos de PIS e COFINS, relativos a compras de produtos beneficiados com redução a zero das alíquotas do PIS e da COFINS, sob o amparo do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.996/04, a saber:

***Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.***

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

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

*§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se às vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas.*

(. . .)" (grifos nossos)

A atuante fundamentou as glosas nos inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10;833/03, que vedam o registro de créditos derivados de entradas beneficiadas com redução a zero das alíquotas das contribuições, como segue:

*"Lei nº 10.637/2002 (PIS)*

(. . .)

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(. . .)

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

(. . .)

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

(. . .)

*Lei nº 10.833/2003 (COFINS)*

(. . .)

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(. . .)

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

(. . .)

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição." (grifos nossos)*

(. . .) (grifos nossos)

Conforme dito anteriormente, a recorrente alega que praticamente todas as mercadorias cujos créditos foram glosados teriam sido transferidas para estabelecimento localizado fora da ALC. Com isto, teria incidido no art. 22 da Lei nº 11.925/04, que obriga o responsável pela mudança ao pagamento das contribuições que seriam devidas por ocasião das compras, com os encargos moratórios cabíveis. E com o pagamento, seria restabelecido o direito ao crédito. Contudo, a Recorrente não apresentou as respectivas guias de pagamento.

Isto posto, conclui-se que a Recorrente não tinha direito ao registro dos créditos de PIS e COFINS, seja porque as entradas foram beneficiadas com a redução a zero das alíquotas do PIS e da COFINS ou porque, apesar da mudança de destinação, não comprovou os recolhimentos. Portanto, estão corretos a glosa e o consequente lançamento de ofício dos correspondentes créditos tributários.

## **II - B) Direito ao crédito quando as aquisições foram devidamente tributadas pelos alienantes**

Nesta segunda parte, a Recorrente alega que é descabida a glosa de créditos relativos a compras realizadas pela filial, localizada na ALC, porque as mesmas teriam sido oneradas pelas contribuições. E a prova disto seria a ausência da correspondente informação nas notas fiscais de compra, conforme exigência prevista na Portaria SUFRAMA nº 162/05.

A Portaria SUFRAMA nº 162/05 realmente dispunha que deveria constar na nota fiscal de venda à empresa localizada na ALC indicação de que a operação gozava do benefício da redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, prevista no art. 2º da Lei nº 10.996/04. Contudo, a Portaria SUFRAMA nº 162/05 foi revogada pela de nº 276/09.

A exigência de indicação do benefício fiscal na nota fiscal de venda foi reintroduzida pela Lei nº 12.350/10, que incluiu parágrafo 5º no art. 2º da Lei nº 10.996/04, com vigência a partir de 21/12/2010.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos entre 1/1/2010 e 20/12/2010, é absolutamente correta a glosa, a despeito de não haver tal informação no corpo da nota fiscal de compra.

Contudo, em relação às compras realizadas no período de 21/12/2010 e 31/12/2010, diante da ausência de informação na nota fiscal sobre o benefício fiscal da redução a zero das alíquotas das contribuições, era correto inferir que a respectiva operação teria sido tributada e, portanto, admitida a tomada dos créditos de PIS e COFINS.

Portanto, assiste razão à Recorrente, no que concerne ao direito aos créditos registrados entre os dias 21/12/2010 a 31/12/2010. Por ocasião da execução do Acórdão, a DRF de origem deverá reduzir do valor glosado os créditos relativos ao citado período.

### **II-C) A inexistência de conduta dolosa apta a ensejar a aplicação de multa qualificada**

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 34 a 36), a autuante aplicou a multa de ofício de 150%, porque o contribuinte teria demonstrado claro intuito de sonegação, pois, por intermédio do Procedimento Fiscal nº 0250100-2011-00164-3, iniciado em 2011 e relativo a fatos geradores de 2009, teria sido cientificado de que procedia incorretamente. Contudo, assim mesmo, continuou adotando o procedimento irregular.

Vale mencionar que o MPF que iniciou a ação fiscal em comento data de 4/4/2012.

A infração foi capitulada no § 1º do inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 c/c os inc. I e II do art. 71 da Lei nº 4.502/64. Foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais, Processo nº 10240.720153/2014-10, *"pela ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, tipificado no inc. I do art. 1º da Lei nº 8.137/90"*.

O órgão julgador de primeira instância, por sua vez, sem se estender no tema, afirmou, categoricamente o seguinte:

*" Vejamos que a empresa tem conhecimento (alegação trazida em sua impugnação) de que, se a mercadoria for desinternada, há a necessidade de recolhimento dos tributos (fl. 1923):*

*(. . .)*

*Contudo, mesmo sabedora de que deve arcar com o ônus do recolhimento tributário, deixa de cumprir com tal obrigação. Não se trata de "simples adoção de procedimento equivocado do contribuinte, que leve à falta de recolhimento de tributo", é patente a intenção de se evadir das obrigações tributárias. Vejamos que nos termos do caput do art. 71, da Lei nº 4.502/64 sonegação não decorre apenas da ação dolosa, mas também da omissão dolosa.*

*Não é crível que uma empresa instalada em ALC não tenha conhecimento dos benefícios fiscais a ela destinados, no caso sob exame, a empresa tinha plena consciência de que agia contra a Lei, o que caracteriza a sua intenção dolosa, de pagar menos tributo."*

Em sua defesa, a Recorrente alega que houve mero desencontro interpretativo entre Fisco e contribuinte. Enfatiza que os dados utilizados pela fiscalização foram extraídos das notas fiscais e escrituração contábil regulares. Assim, não teria havido sonegação, porém aproveitamento indevido de créditos.

Aduz que a legislação tributária não traz como sinônimos a falta de recolhimento e sonegação.

Cita as Súmulas do CARFnº 14 e 25, que, em suma, dispõem que a simples apuração ou presunção de omissão de receita não autoriza a aplicação de multa qualificada.

Por fim, combate a alegação contida no Auto de Infração de que praticou ação dolosa ao registrar, em 2010, créditos de PIS e COFINS já condenados pelo Fisco, por meio do Procedimento Fiscal nº 0250100-2011-00164-3. A Recorrente informa que tal procedimento Fiscal teve início somente no segundo semestre de 2011. Assim, quando do registro dos créditos de PIS e COFINS glosados, no curso do ano de 2010, ainda não tinha conhecimento do posicionamento do Fisco sobre o tema.

De acordo com o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício de 75% é duplicada, nas hipóteses previstas nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. No caso em tela, a penalidade foi capitulada nos inc. I e II, a saber:

*" Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente."*

Neste ponto, concordo com a Recorrente.

Não identifico nos autos qualquer prova de ação ou omissão dolosa que pudesse justificar a aplicação da multa qualificada.

Vi registros indevidos de créditos, derivados de compras beneficiadas com a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS ou sob o regime de substituição tributária. E também o não recolhimento de PIS e COFINS, que se tornaram devidos, em função de mudança de destinação de mercadorias.

Mas, tais fatos, por si sós, de forma alguma, permitem com que se conclua que houve ação ou omissão dolosa. Como a Recorrente aduziu, falta de recolhimento, ainda que em função de registro indevido de créditos, não significa sonegação.

Também não posso considerar o aposto no Auto de Infração, que a Recorrente, na data do registro dos créditos (ano-calendário de 2010), já sabia que a eles não tinha direito. E isto, porque, no próprio Auto de Infração, consta que o Procedimento Fiscal nº 0250100-2011-00164-3 teve início em 2011, isto é, após os descontos dos créditos glosados. Ademais, mesmo que do posicionamento do Fisco já tivesse ciência, dele poderia discordar e contestá-lo nas esferas administrativa e judicial.

Sobre qualificação da multa de ofício, entre muitos outros, cabe transcrever trecho da ementa do Acórdão nº 1402001.954, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, na sessão do dia 25/3/2015:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Exercício: 2008, 2009*

*RECURSO DE OFÍCIO*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.*

*A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.*

*A simples omissão de receitas, mesmo sendo de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.*

*Assim, para se proceder a qualificação da multa de ofício exige-se que a mesma seja devidamente comprovada e justificada nos autos do processo. Além disso, exige-se que o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.*

*(. . .)"*

Assim sendo, voto por dar provimento às alegações da Recorrente, no que concerne ao descabimento da qualificação da multa de ofício, a qual deverá fixada em 75%, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

## II - D) A impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa

A Recorrente requer que seja afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando da eventual cobrança do crédito lançado, sob a alegação de que não há base legal para tanto.

Trata-se de matéria controversa, com decisões favoráveis (Acórdãos nº 3402-002.856 e 3402-002.901 da 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção) e desfavoráveis (Acórdãos nº 1402-002.065 da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção e 9303-003.385 da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais) aos contribuintes proferidas pelo CARF.

Consigno que discordo da interpretação da Recorrente.

Dispõe o art. 113 do CTN:

*" Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

(. . .)" (grifo nosso)

A redação do art. 113 do CTN já foi objeto de inúmeras críticas por parte de conceituados tributaristas, que repudiam o fato de o conceito de obrigação tributária compreender tributo e penalidade. Contudo, não podemos nos furtar a aplicá-lo. Assim, no caso em tela, a obrigação tributária abrange PIS, COFINS e multa de ofício.

Sobre a incidência dos juros, temos o art. 161 do CTN:

*"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e*

*da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*(...)" (grifo nosso)*

Portanto, é lícita a incidência de juros sobre a obrigação tributária, consistente em tributo e/ou penalidade pecuniária. Neste sentido, apresentou-se o entendimento do STJ no AgRg no REsp nº 1335688/PR (DJ de 10/12/2012):

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.*

*INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido." (grifo nosso)*

Sobre a taxa de juros a ser aplicada, reporto-me à Súmula CARF nº 4:

*"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."*

Com base no acima exposto, nego provimento às alegações concernentes à ausência de base legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício não recolhida no prazo.

Em razão de o voto ser extenso e com vários tópicos, declararei meu voto, separadamente, para cada um deles, para que haja absoluta clareza acerca da decisão:

### **Tópico I) Admissibilidade dos Recursos Voluntários:**

Recursos Voluntários do Sr. Jair Rover e Sra. Núbia de Oliveira do Nascimento: voto pelo não conhecimento dos Recursos Voluntários.

Recurso Voluntário da ROVER DISTRIBUIDORA - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.: voto por conhecer do Recurso Voluntário.

### **Tópico II) Mérito:**

II- A) O direito ao crédito nas hipóteses de desinternamento das mercadorias e substituição tributária: nego provimento.

II - B) Direito ao crédito quando as aquisições foram devidamente tributadas pelos alienantes: dou provimento parcial, reconhecendo o direito aos créditos registrados no período de 21/12/2010 a 31/12/2010.

II - C) A inexistência de conduta dolosa apta a ensejar a aplicação de multa qualificada: dou provimento.

II - D) A impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa: nego provimento.

Em suma, voto por não conhecer dos Recursos Voluntários apresentados pelo Sr. Jair Rover e Sra. Núbia de Oliveira do Nascimento e pelo provimento parcial do Recurso Voluntário apresentado pela ROVER DISTRIBUIDORA - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA..

Processo nº 10240.720152/2014-67  
Acórdão n.º **3301-002.848**

**S3-C3T1**  
Fl. 31

---

Relator - Marcelo Costa Marques d'Oliveira

CÓPIA