



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

Processo nº	10240.721248/2011-08
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3201-002.183 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	17 de maio de 2016
Matéria	PIS e COFINS
Recorrente	MARQUES E RODOLFO & CIA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

AUDITOR DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIA PARA PROCEDER AO EXAME DA ESCRITA FISCAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 8 DO CARF.

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

AUTO DE INFRAÇÃO. LAVRATURA NO LOCAL EM QUE FOI CONSTATADA A INFRAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 6 DO CARF.

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a

existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

AUDITOR DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETENCIA PARA PROCEDER AO EXAME DA ESCRITA FISCAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 8 DO CARF.

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

AUTO DE INFRAÇÃO. LAVRATURA NO LOCAL EM QUE FOI CONSTATADA A INFRAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 6 DO CARF.

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Ausentes, justificadamente, as Conselheiras Mércia Helena Trajano D'Amorim e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo.

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

Winderley Moraes Pereira - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, José Luiz Feistauer de Oliveira, Cassio Shappo, Winderley Morais Pereira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto e Tatiana Josefovicz Belisario.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

Trata o presente processo de autos de infração (fls. 04/24) lavrados pela DRF/Porto Velho/RO, em que foram lançados créditos de PIS/Pasep e Cofins nos valores respectivos de R\$ 157.090,67 e R\$ 723.569,18 (incluídos nesse montante os juros de mora e a multa proporcional aplicada).

2. Segundo a fiscalização (Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 3823/3832) os lançamentos decorreram da utilização indevida de créditos das contribuições em operações de revenda de mercadorias adquiridas através da Área de Livre Comércio de Guará-Mirim (ALCGM) sem incidência das contribuições (redução para zero – Lei nº 10.996, de 2004).

3. Ciente em 25/11/2011 (fl. 3834), a interessada apresentou tempestivamente, em 27/12/2011, impugnação (fls. 3838/3852), na qual alega:

a) "O desenvolvimento da fiscalização fora dos quadrantes legais nulifica todo o procedimento e o lançamento que dele resulta. O curso de procedimento fiscal em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil diversa daquela em que o contribuinte tenha sede e possa exercer ampla e livremente o direito à defesa e ao contraditório fere, não só os ditames constitucionais, mas expresso texto de lei insculpido no art. 10 do Decreto nº 70.235/72."

b) “A fiscalização que foi levada a termo ora na Delegacia de Porto Velho/RO, em afronta ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não resta dúvida, é hipótese de cerceamento de defesa que deve ser repudiada declarando-se nulos todos os atos dessa escusa ação fiscal porque à margem da lei, não bastasse somente ser permitido à administração tributária agir ou deixar de agir senão em virtude de lei.”

c) "Durante o procedimento fiscal, não resta dúvida, ocorreu exame direto de documentação contábil-fiscal que configura verificação contábil cujas atividades são privativas de contador, bacharel em ciências contábeis registrado no Conselho Regional de Contabilidade CRC."

d) "Logo, a autoridade fiscal que examinou a documentação da autuada e subscreveu o Auto de Infração o fez com base em

por profissional Contador habilitado. Esta não era a hipótese à data do lançamento.”;

e) “Assim, o Auto de Infração é nulo por afrontar o direito federal positivo que regula a profissão de contador no Brasil e se aplica tanto às atividades privadas quanto às atividades públicas, porque o exercício de profissão regulamentada só pode ser exercido em todo território nacional por quem está devidamente habilitado.”

f) “Em relação ao PIS e à Cofins, a nãoacumulatividade, após a Emenda Constitucional nº 42/03, passou a ter tratamento constitucional, porém, não há tratamento específico quanto à matéria no que diz respeito às normas gerais que estabelecem sobre crédito tributário e, portanto, compensação. O Código Tributário Nacional não pode ser esta regra pois não contempla essas contribuições em espécie e nem, tampouco, o tema da nãoacumulatividade e suas incidências.”;

g) “Portanto, conclui-se que o lançamento que glosa créditos de PIS e Cofins com fundamento em vedações estabelecidas por norma que não se reveste da natureza jurídica de lei complementar merece ser declarado insubstancial por ofensa à ordem jurídica vigente, mormente porque, como debatido, a norma que serviu de base para a exação não tem competência para regular a matéria atinente à nãoacumulatividade.”;

h) “O crédito tributário foi constituído mediante apuração que adotou o sistema da compensação tributo contra tributo. Ocorre que o espectro legal determina que a apuração do PIS e da Cofins deve se sujeitar ao regime de nãoacumulatividade de base contra base.”;

i) “Vale dizer que segundo o espectro legal, que adotou o método de apuração base contra base na apuração do PIS e da Cofins, o valor-base tributado na etapa anterior é descontado do valor-base a ser tributado na etapa seguinte, ao estabelecer que o crédito é apurado com base na alíquota utilizada na operação final, independente se o produto adquirido foi tributado ou não.”;

j) “Por isso, ao termos com atenção o § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e o artigo 3º, § 2º da Lei nº 10.637/2002, chegamos à conclusão de que a negativa de crédito só ocorre se o produto adquirido vai ter saída isenta ou não tributada.”

k) “Logo, em havendo isenção ou alíquota zero, o crédito presumido será mantido se a saída for tributada, para que seja reconstituído o princípio da não-cumulatividade.

Esse o contexto das Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004 como forma de apuração do PIS e da Cofins e não aquele levado a termo pelo lançamento fiscal sob controvérsia que, ao alvedrio da norma, promoveu a apuração utilizando-se do sistema tributo contra tributo.”;

Por fim, requer:

a) que seja julgado nulo o procedimento fiscal que teve curso fora da jurisdição da unidade fazendária em que o impugnante tem sede;

b) que seja julgado nulo o procedimento fiscal por exame de documentação contábil realizada por profissional sem habilitação;

c) que seja julgado insubstancial os lançamentos que constituíram os créditos tributários do PIS e da Cofins com fulcro na Lei nº 10.865/04, por ofensa aos ditames da ordem

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/06/2016 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 18/06/

2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 15/06/2016 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 20/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

jurídica e constitucional que circunscrevem à lei complementar a competência para tratar de creditamento no sistema da não cumulatividade;

d) que seja julgado insubsistente os lançamentos que constituíram os créditos tributários do PIS e da Cofins, nos termos avocados nesta peça;

e) por fim, por todos os meios de prova admitidos em direito.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento a impugnação. A decisão da DRJ foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Ementa: CRÉDITO. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Ementa: CRÉDITO. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de constitucionalidade ou de ilegalidade de atos normativos

IMPUGNAÇÃO COM PROVAS.

O contribuinte possui o ônus de impugnar com provas, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que esteja enquadrado nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

IMPUGNAÇÃO COM PROVAS.

O contribuinte possui o ônus de impugnar com provas, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que esteja enquadrado nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão a contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repisa alegações já trazidas na impugnação, em resumo:

- i) Nulidade do procedimento fiscal que teve curso fora da jurisdição a unidade fazendária onde a recorrente tem sede;
- ii) nulidade do procedimento fiscal por exame de documentação contábil realizada por profissional sem habilitação;
- iii) insubsistência do lançamento do PIS e da COFINS com base nas vedações impostas pela Lei nº 10.865/2004;
- iv) insubsistência do lançamento em razão de apuração do crédito tributário em ofensa às regras legais que disciplinam a não-cumulatividade do PIS e da COFINS;

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

Primeiramente, cabe manifestação sobre a preliminar arguida pelo contribuinte que requereu a nulidade do lançamento, sob alegação da falta de competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil para realizar o lançamento, por não ter formação em ciências contábeis. Para elucidar o assunto, transcrevo o art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002:

“Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a

1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte; “

Pacificando a discussão e confirmando a competência do AFRFB para proceder ao exame da contabilidade, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou a súmula nº 8, publicada no DOU de 22/12/2009.

“Súmula CARF nº 8.

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.”

Ofensa a princípios constitucionais e vícios no ato administrativo do lançamento

O recurso traz argumentos questionando a constitucionalidade da exigência fiscal. As matérias afeita ao controle de constitucionalidade não podem ser analisadas por parte deste colegiado, em razão da sua incompetência para decidir sobre a constitucionalidade de lei tributária. Conforme a súmula CARF nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009.

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Ainda em sede preliminar, alega-se a existência de vícios no ato administrativo que não teria atendido aos quesitos de motivação e finalidade. Não vislumbra assistir razão ao recursos. O auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade autuante a lavratura do auto de infração.

As Recorrentes foram cientificadas da exigência fiscal e apresentaram impugnações que foram apreciados em julgamento realizado na primeira instância. Irresignado com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolou recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas pela primeira instância, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto quanto ao lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Por fim, encerrando as questões preliminares, levanta-se questionamentos quanto ao local de lavratura do Auto de Infração, também quanto a esta matéria não assiste razão a Recorrente. A Autoridade Fiscal possui a prerrogativa de realizar o lançamento no local em que é constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte, matéria já decidida neste Conselho e que foi objeto da Súmula CARF nº 6.

“Súmula CARF nº 6

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.”

Quanto ao mérito o cerne da discussão é a possibilidade do aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS na aquisição de bens com alíquota zero.

A decisão a quo se manifestou de forma cristalina, apresentando a legislação pertinente ao caso e a vedação explícita do aproveitamento dos créditos para as aquisições de alíquota zero das empresas sediadas nas ALC, nos termos previstos no art. 2º, § 4º da Lei nº 10.996, conforme detalhado no trecho transcrito a seguir, extraído do voto do acórdão recorrido.

“Assim determinam os arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2001, e 10.833, de 2003:

“Art. 3º. (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

.....

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

.....” (grifou-se)

Observa-se que os dispositivos legais são expressos ao vedar o aproveitamento de créditos referentes às aquisições com alíquota zero.

Por sua vez, a Lei nº 10.996, de 2004, prescreve:

“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. (Incluído pelo art. 16 da Medida Provisória nº 451, de 2008, convertida na Lei nº 11.945, de 2009).

§ 4º Não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 3º. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 5º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão 'Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins', com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)"

Dessa forma, inicialmente a Lei nº 10.996, de 2004, reduziu a zero as alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins apenas nas vendas para a Zona Franca de Manaus, deixando claro no § 2º do art. 2º que, para essas operações, seria aplicada a vedação de aproveitamento de crédito contida nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2001, e 10.833, de 2003.

Posteriormente, o art. 16 da Medida Provisória nº 451, de 2008, convertida na Lei nº 11.945, de 2009, estendeu a redução para as vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio feitas por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas. Referido dispositivo produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, conforme art. 33, I, "a" da citada Lei nº 10.945, de 2009.

Somente a partir da edição da Lei nº 12.350, do final de 2010, é que foram inseridos os §§ 4º e 5º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, excluindo da redução as vendas para varejistas e atacadistas das áreas de exceção que apurem as contribuições na forma não cumulativa, além da obrigação de inclusão pelo remetente, na nota fiscal, de texto informando a redução, quando aplicável.

Considerando que os períodos lançados são todos do ano de 2009, para os mesmos vigorava a redução das contribuições em qualquer venda para consumo ou industrialização nas áreas de livre comércio, sendo vedado o aproveitamento dos créditos por expressa disposição legal."

No período abarcado pela exigência fiscal, a alíquota dos produtos vendidos para a Área de Livre Comércio era zero e portanto, por força da legislação aplicável à época dos fatos não era possível o creditamento dos valores destas operações na apuração das contribuições de PIS e COFINS, não existindo reparo a ser feito no lançamento fiscal, mantendo-se integralmente a decisão da primeira instância

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Winderley Moraes Pereira

CÓPIA