



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10242.720286/2014-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-006.498 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2019
Recorrente CENTERFRIOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2010

PIS/COFINS. RECEITAS DE VENDA DE MERCADORIA PARA ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA A ZERO. ARTIGO 2º, DA LEI Nº 10.996/2004. DESTINAÇÃO DIVERSA. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO ADQUIRENTE. ARTIGO 22 DA LEI Nº 11.945/2009.

As vendas de mercadorias de estabelecimentos localizados fora da Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim (“ALCGM”) para estabelecimentos localizados na ALCGM é realizada com alíquota zero das contribuições para o PIS/COFINS, desde que destinadas ao consumo ou industrialização, entendido o consumo quando as “destinatárias (...) as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo”.

Na hipótese de a adquirente dar destinação diversa às mercadorias recebidas com alíquota zero, ficará responsável pelo pagamento das contribuições que deixaram de ser pagas na origem, pelo estabelecimento remetente das mercadorias.

AQUISIÇÕES COM BENEFÍCIO DA REDUÇÃO A ZERO DAS ALÍQUOTAS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO

As compras não foram oneradas pelas contribuições, por força do art. 2º da Lei nº 10.996/04. Com isto, não há direito há registro de créditos, nos termos dos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

PIS/COFINS. RECEITAS DE VENDA DE MERCADORIA PARA ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA A ZERO. ARTIGO 2º, DA LEI Nº 10.996/2004. DESTINAÇÃO DIVERSA. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO ADQUIRENTE. ARTIGO 22 DA LEI Nº 11.945/2009.

As vendas de mercadorias de estabelecimentos localizados fora da Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim (“ALCGM”) para estabelecimentos

localizados na ALCGM é realizada com alíquota zero das contribuições para o PIS/COFINS, desde que destinadas ao consumo ou industrialização, entendido o consumo quando as “destinatárias (...) as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo”.

Na hipótese de a adquirente dar destinação diversa às mercadorias recebidas com alíquota zero, ficará responsável pelo pagamento das contribuições que deixaram de ser pagas na origem, pelo estabelecimento remetente das mercadorias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata-se de Impugnação, fls. 2.423/2.460, interposta aos 04/11/2010 em face dos Autos de Infração de fls. 03/09 e 10/16, relativos à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade, cientificados à autuada por edital aos 16/10/2014, fl. 2.411, atinentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro/2010, formalizados nos valores principais respectivos de R\$ 259.850,69 e 1.196.890,84, acrescidos de correspondentes juros de mora, calculados até setembro/2014, e de multa de ofício de 75%.

Do Relatório Fiscal:

2. Expõe o Relatório Fiscal de fls. 17/46 que foram constatadas “transferências de mercadorias ingressadas na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim/RO, com o benefício da redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, para outros estabelecimentos situados fora da ALC”.

3. Narra que a filial da contribuinte situada em Guajará-Mirim deu entrada a mercadorias beneficiadas com a redução a zero das alíquotas incidentes sobre a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, conforme previsto no art. 2º, da Lei 10.996, de 15/12/2004.

4. Giza que o §4º, de supradito artigo - que excepciona a incidência da alíquota zero prevista em seu caput às vendas realizadas a empresas submetidas ao regime não-cumulativo de apuração das contribuições sociais -, só passou a vigorar a partir de 21/12/2010, quando publicada a Lei nº 12.350/2010, que incluiu este dispositivo.

5. Expõe que a contribuinte transferiu mercadorias, adquiridas pela filial em Guajará-Mirim com a comentada incidência da alíquota zero, para a sua matriz, situada em Ji-Paraná (RO), e para outra filial da pessoa jurídica situada em Porto Velho (cidades localizadas fora da Área de Livre Comércio) – o que enseja “o descumprimento das condições previstas para a concessão do benefício, quais sejam o consumo ou industrialização na Área de Livre Comércio”.

6. Aponta que o art. 22, da Lei nº 11.945, de 04/06/2009, “dispõe que, no caso de ser dada destinação diversa da que foi condicionada para obtenção do benefício fiscal (redução a zero da alíquota), ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e penalidades cabíveis, como se o benefício não existisse”.

7. Consigna, ainda, que “o Ato Declaratório Executivo Codac nº 15, de 19 de março de 2010, dispõe em seu Art. 1º, § 1º, III, que deve ser informado na Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF) os valores referentes às contribuições fiscalizadas nos casos em que a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas for condicionada à destinação do bem ou do serviço e a este for dado destino diverso”.

8. Avante, registra que a contribuinte, no curso do procedimento fiscal, informou que diversas entradas em Guajará-Mirim não teriam se beneficiado da redução da alíquota das contribuições a zero, mas, no entendimento da autoridade fiscal, inexistia a faculdade de o fornecedor reduzir, ou não, a alíquota a zero, pois se trata de imposição legal que objetiva desenvolver a região abrangida pelo benefício e, nesta esteira, os pagamentos acaso realizados pelos fornecedores são indevidos e por estes são passíveis de restituição/compensação.

9. Conclui que “a contribuinte descumpriu a condição para a concessão do benefício, ficando, portanto, sujeita ao pagamento das contribuições que deixaram de ser recolhidas”, sendo que, aos moldes do art. 22, da Lei nº 11.945/2009, as contribuições a serem exigidas da fiscalizada deveriam ser apuradas “sob a ótica do fornecedor que realizou a venda para a filial situada na Área de Livre Comércio. Portanto, a base de cálculo é a soma dos valores da base de cálculo das notas fiscais faturadas para a filial de Guajará-Mirim/RO pelos diversos fornecedores”.

10. Após explicar como identificou a base de cálculo referente às mercadorias transferidas para a matriz e para a filial em Porto Velho, ressaltou que as exigências observaram o regime de apuração (cumulativo ou não-cumulativo) de cada um dos fornecedores (vide Tabela 8 – “Regime de apuração das contribuições dos fornecedores no AC de 2010”, 15ª e 16ª laudas do Relatório Fiscal).

11. Deste modo exemplifica como apurou as contribuições a serem exigidas:

11.1. “Em 13/02/2010 a contribuinte emitiu a NF nº 46 (chave 11100209260081000214550030000000461111302100), transferindo para a matriz, dentre outras, as mercadorias abaixo discriminadas no valor total de R\$ 4.945,86.

Descrição da Mercadoria	Quantidade	Valor dos Itens (R\$)
AZEITONA POTE VDE 200 GR TOZZI	1.296	2.734,56
DOCE ABACAXI CALDA LTA 400 GR TOZZI	60	194,40
DOCE AMEIXA CALDA LTA 400 GR TOZZI	240	751,20
DOCE FIGO CALDA LTA 400 GR TOZZI	240	751,20
DOCE FIGO CALDA PTE 400 GR TOZZI	150	514,50
TOTAL		4.945,86

11.2. “Em consulta às fontes disponíveis, citadas anteriormente, verificou-se que essa mercadoria foi adquirida da fornecedora TOZZI Indústria e Comércio de Alimentos LTDA, CNPJ 04.476.996/0001-67, por meio da NF nº 5259, emitida em 20/01/2010. Ao analisar os dados NF 5259, verificou-se que foram apurados para PIS e COFINS, respectivamente, R\$ 26,07 e R\$ 120,30, o que, somado ao valor de R\$ 280,71 referente ao ICMS, gerou um total de descontos de R\$ 427,08. Como se pode observar na NF, desconsiderando os arredondamentos, percebe-se que do Valor Total dos Produtos de R\$ 4.010,16, subtraindo-se os descontos de tributos no total de R\$ 427,08, tem-se o Valor Total da NF de R\$ 3.583,09”;

11.3. “Deste modo, considerando a opção da fornecedora pelo regime de apuração cumulativa das contribuições, constatou-se que a base de cálculo da NF 5259 é de R\$ 4.010,17, sendo, portanto, lançadas as contribuições nas alíquotas de 0,65% e 3,00% para PIS e COFINS, respectivamente, o que resultou nos valores de R\$ 26,07 para PIS e de R\$ 120,30 para COFINS. A Ilustração 1 apresenta a NF 5259 na qual podem ser verificadas as informações acima expostas”;

11.4. “Com relação às aquisições da fornecedora Frimesa Cooperativa Central, CNPJ 77.595.395/0002-28, a base de cálculo foi obtida no campo “DADOS ADICIONAIS” das NF-e apresentadas pela contribuinte onde consta o “Total da Venda”. Como exemplo temos a NF-e 116010, de 13/01/2010, (chave 41100177595395000228550050001160100010457364). Embora o Valor Total da Nota e o Valor Total dos Produtos coincidam no valor de R\$ 13.121,99, o Valor Total da Venda antes da redução de R\$ 987,68 referente ao ICMS da operação é R\$ 14.109,67, conforme Ilustração 2”.

12. Diz que as contribuições devidas foram calculadas nos termos do art. 1º, caput e §1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003, do art. 1º, caput e §1º e 2º, da Lei nº 10.637/2002; do art. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718, de 27/11/1998; e do art. 15, da Lei nº 9.715, de 25/11/1998.

13. Adiante, o Relatório Fiscal menciona que, em 2010, a contribuinte se creditou de entradas de mercadorias no estabelecimento situado em Guajará-Mirim - o que é vedado pelo inciso II, do §2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois as contribuições incidem sobre as receitas de vendas do fornecedor à alíquota zero (art 2º, da Lei nº 10.996/2004).

14. Então, apenas sobre as aquisições realizadas a partir de 21/12/2010 - quando, como já relatado, as vendas realizadas a pessoas jurídicas submetidas à apuração não-cumulativa situadas na ALC deixaram ter alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS reduzidas a zero -, é que a autoridade fiscal reconheceu o direito a creditamento, tendo considerado indevido o creditamento em relação às aquisições anteriores, diante do que “foi efetuado o lançamento de ofício dos valores de PIS e COFINS descontados indevidamente, respeitando os respectivos períodos de apuração mensais”.

Da Impugnação:

15. A impugnante alega que a autoridade fiscal “efetuou o lançamento tanto dos débitos das contribuições PIS e COFINS, quanto a glosa de crédito das mesmas contribuições baseando-se unicamente no registro de entradas e saídas, desconsiderando as informações contidas na DACON” e “não refez a escrita fiscal”, o que teria acarretado a desconsideração de saldos credores nos meses de janeiro a novembro e, por consequência, substancial alteração nos lançamentos.

16. Censura que, em vez de recompor os saldos de créditos, a autoridade fiscal os deixou intactos e realizou o lançamento como se estivesse diante de um tributo

cumulativo, “esquecendo-se que em todos os meses lançados o contribuinte possuía crédito suficiente para fazer frente aos débitos lançados pelo fiscal”.

17. Exemplifica que, em janeiro de 2010, “o crédito total apurado no mês chega à R\$ 34.744,28 (R\$ 17.372,14 + R\$ 17.372,14), contra um débito de R\$ 15.924,48, o que resultaria em um saldo credor de R\$ 18.819,80 suficiente para fazer frente quase que a todo o débito calculado para o mês de janeiro, que soma o montante de R\$ 19.568,98 (R\$ 9.713,17 + R\$ 9.855,81)”.

18. Relembra que, na forma do art. 15, da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, as contribuições autuadas são apuradas de modo centralizado na matriz e que, no regime da não-cumulatividade, é realizado, “ao final do período de apuração o encontro entre os créditos e débitos do período para, apenas após esse procedimento, identificar o saldo devedor ou até mesmo credor”.

19. Diz que a sistemática adotada pela Fiscalização enseja a nulidade dos lançamentos, cuja declaração requereu (faz remissão a decisões de primeira instância administrativa para respaldar sua alegação).

20. Especificamente quanto à glosa de créditos que a autoridade fiscal considerou indevidamente descontados, pugnou pela nulidade das autuações, ao argumento de que referida glosa, por si só, não ocasiona débito tributário, mas apenas o estorno do crédito – o que pode ter como consequência, simplesmente, a diminuição do saldo credor acumulado (sem reflexo fiscal).

21. Continuando, aduz incomprovado o desatendimento do benefício fiscal analisado, porque a simples transferência entre estabelecimentos da pessoa jurídica não é fato gerador das contribuições autuadas, incidentes sobre a receita. E conjectura que as transferências “nada representam quanto ao benefício em questão, mesmo porque assim como foram remetidas tais mercadorias poderiam retornar a qualquer momento para a filial de Guajará-Mirim”.

22. Adita que a falta de consumo ou industrialização “apenas é habilmente comprovada se e quando ocorrer o consumo ou a industrialização fora do estabelecimento beneficiado o que, por decorrência lógica, somente ocorrerá quando a operação configurar-se como geradora de receita. Todavia, no auto de infração não consta nenhuma informação de que este fato tenha ocorrido, cabendo o ônus da prova ao agente fiscal, pois é fato constitutivo do direito de lançar o crédito tributário”.

23. E vai além: conjectura que sequer há obrigação de que o consumo ou a industrialização ocorra na área incentivada, pois, de acordo com a redação do §1º, do art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, inexistente delimitação geográfica à comercialização da mercadoria adquirida. Complementa que, “para que seja considerada como beneficiada, pela lei, basta que a mercadoria tenha como destinatário, pessoa jurídica que esteja localizada na área beneficiada”. Menciona, outrossim, que a exposição de motivos da Medida Provisória nº 202, de 23/07/2004, convertida na Lei nº 10.996/2004, não vincula o enfocado benefício ao consumo na região incentivada.

24. Exproba que, seguindo o raciocínio da autoridade fiscal, “cada grão adquirido pela área incentivada deveria ser lá consumido algo que, convenhamos, é de impossível realização, tanto que não é essa a exigência do legislador”.

25. Adita que aqui seria inaplicável o art. 22, da Lei nº 11.945/2009, pois o comando do §1º, do art. 2º da Lei 10.996/2004, tem como premissa a “presunção legal de que a remessa para a ALC será consumida nela para fins de aplicação da alíquota zero”, pouco se importando com as operações seguintes, pelo que não se pode cogitar de desvio de destinação.

26. Na sequência, expõe que, segundo a autoridade fiscal, o art 22, da Lei nº 10.996/2004, autorizaria a exigência, em face da recorrente, das contribuições que deixaram de ser pagas pelos fornecedores, mas a Portaria SUFRAMA nº 162, de 06/06/2005, “estabeleceu que, para que fosse de fato possível identificar aquelas operações beneficiadas, o fornecedor deveria indicar, na Nota Fiscal, o desconto de PIS e COFINS o que aliás faz muito sentido, uma vez que como as referidas contribuições não se configuram classicamente como tributos indiretos, não sendo destacadas em Nota Fiscal, caso não se determine o destaque do desconto em nota fiscal nunca será possível identificar as operações em que o benefício tenha sido aplicado”.

27. Comenta que, apesar de revogada a supradita Portaria pela de nº 275/2009 em função do entendimento da Solução de Consulta nº 50, expedida aos 22/03/2006 pela SRRF da 10ª Região Fiscal, esta Solução de Consulta “em momento algum estabelece ser desnecessário o desconto de PIS e COFINS para implementação do benefício, dispensando apenas a obrigação acessória que antes existia de destacar na Nota Fiscal o desconto das contribuições”.

28. Pondera que interpretação sistemática impõe a necessidade “do destaque do PIS e COFINS na nota fiscal, pois se o descumprimento da norma determina que o tributo seja pago como se não houvesse o benefício fiscal na aquisição, é preciso que essa informação conste, obrigatoriamente, na nota fiscal de venda, pois do contrário o adquirente da mercadoria não poderia saber qual o tributo seria devido em virtude do descumprimento, em tese, da destinação da mercadoria na ALC. Essa conclusão é tão evidente que o próprio fiscal só conseguiu demonstrar com efetividade, em seu relatório, a cobrança do PIS e COFINS em nota fiscal que continha o destaque de PIS e COFINS” (reproduz, em seguida, o trecho do Relatório Fiscal acima já transcrito nos itens 11.2 e 11.3).

29. Questiona, outrossim, como poderia cumprir o Ato Declaratório Executivo CODAC nº 15/2010 sem a informação do débito na Nota Fiscal de aquisição.

30. Conclui, então, que “sendo aplicável a regra do artigo 22, tal como pretende a fiscalização, o destaque na nota fiscal de venda é pressuposto lógico para usufruir do benefício fiscal”.

31. Em seguida, consigna que “Praticamente todos os fornecedores da Impugnante, com exceção da Frimesa, aplicaram o desconto e realizaram o costumeiro destaque” e sustenta que, segundo o “próprio auditor fiscal apenas a Frimesa deixou de destacar o desconto de PIS e COFINS, deixando também, por óbvio, de aplicar o referido desconto, o que leva a conclusão de que a operação foi normalmente tributada” (expende argumentos no sentido de evidenciar que a FRIMESA não teria aplicado a alíquota zero da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas vendas que realizou ao estabelecimento da defendente situado na ALCGM).

32. Externa o entendimento de que o fornecedor, em conjunto com o adquirente, estariam autorizados – mas não obrigados - a aplicar a enfocada alíquota zero e aponta obstáculos para que a FRIMESA comprove direito à repetição/compensação relativo a pagamentos das contribuições realizados sobre vendas de mercadorias destinadas a contribuintes situados na Área de Livre Comércio.

33. Pondera que reputar obrigatória a aplicação de alíquota zero “é considerar que sob hipótese alguma o adquirente sediado em área beneficiada poderá cogitar a aquisição de produto que saberá ter como destino o consumo em área diversa da de livre comércio uma vez que além de não gozar do desconto de PIS e COFINS por parte de seu fornecedor, será responsável pelo recolhimento do PIS e COFINS ao comercializar a mercadoria em local diverso da área de livre comércio. Ora, se o

objetivo da legislação é beneficiar a área em questão, o raciocínio do fiscal causa efeito contrário, onerando sobremaneira as aquisições realizadas por estabelecimentos localizados em ALCs, que venham eventualmente a comercializar as mercadorias junto a áreas não beneficiadas”.

34. Noutra linha de argumentação, denuncia suposta contradição da autuação ao exigir da impugnante a contribuição que deixou de ser recolhida por seus fornecedores, mas, apesar disto, glosar créditos sobre as referidas aquisições.

35. Destaca que “ao efetuar o lançamento de PIS/Pasep e COFINS sobre as aquisições de mercadorias pela filial de Guajará-mirim o ilustre auditor deixou de considerá-las como sujeitas à alíquota zero para considerar como sendo operações normalmente tributadas”, não mais persistindo a vedação ao direito de creditamento previsto no inciso II, do §2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Logo, diante da lógica do regime não-cumulativo, pugna pela nulidade da infração “002 – CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE”, por não haver “o menor sentido em tributar a operação e determinar a glosa do crédito”.

36. Alfim, requereu a procedência da Impugnação e o cancelamento do lançamento e o consecutivo afastamento da representação fiscal para fins penais.”

Em 11/08/16, a DRJ no Recife (PE) julgou a impugnação procedente em parte e o Acórdão nº 11-53.519:

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

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

SALDOS CREDORES MENSAIS. REFLEXOS NA CONTRIBUIÇÃO LANÇADA EM RAZÃO DE GLOSA DE CRÉDITOS. CONSIDERAÇÃO.

Devem ser considerados, no julgamento administrativo, os reflexos dos saldos credores inicialmente apurados pela contribuinte que reduzem os valores da contribuição lançada em razão de glosa de créditos inicialmente descontados pelo sujeito passivo.

RECEITA DE VENDA DE MERCADORIA DESTINADA AO CONSUMO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO NA ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO. TRANSFERÊNCIAS A OUTROS ESTABELECIMENTOS DA ADQUIRENTE LOCALIZADOS FORA DA REGIÃO INCENTIVADA. DESVIO DE DESTINAÇÃO. EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

As transferências de mercadorias, cujas receitas de venda para a Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim são reduzidas a zero, na forma do art. 2º, §3º, da Lei nº 10.996/2004, sob condição de consumo ou industrialização nesta área, para outros estabelecimentos da pessoa jurídica adquirente, localizados fora da região, caracterizam desvio de destinação, cujo causador fica responsável pelo pagamento das contribuições como se não existisse a redução da alíquota, nos termos do art. 22, da Lei nº 11.945/2009.

MERCADORIA DESTINADA A COMERCIANTES ATACADISTAS OU VAREJISTAS NA ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. NOTA FISCAL. DESTAQUE DA CONTRIBUIÇÃO QUE O FORNECEDOR DEIXOU DE PAGAR. OBRIGATORIEDADE. INEXISTÊNCIA.

Inexiste obrigatoriedade de destaque, na Nota Fiscal de venda para comerciantes atacadistas ou varejistas na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim, do valor da contribuição que deixou de ser devida pelo fornecedor em razão da incidência de alíquota zero sobre a receita por ele auferida.

MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIANTES ATACADISTAS OU VAREJISTAS NA ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. AQUISIÇÕES. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCABIMENTO.

Descabida a apuração de créditos da não-cumulatividade da contribuição sobre as aquisições de mercadorias destinadas a comerciantes atacadistas ou varejistas localizados na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 SALDOS CREDORES MENSAIS. REFLEXOS NA CONTRIBUIÇÃO LANÇADA EM RAZÃO DE GLOSA DE CRÉDITOS. CONSIDERAÇÃO.

Devem ser considerados, no julgamento administrativo, os reflexos dos saldos credores inicialmente apurados pela contribuinte que reduzem os valores da contribuição lançada em razão de glosa de créditos inicialmente descontados pelo sujeito passivo.

RECEITA DE VENDA DE MERCADORIA DESTINADA AO CONSUMO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO NA ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO. TRANSFERÊNCIAS A OUTROS ESTABELECIMENTOS DA ADQUIRENTE LOCALIZADOS FORA DA REGIÃO INCENTIVADA. DESVIO DE DESTINAÇÃO. EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

As transferências de mercadorias, cujas receitas de venda para a Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim são reduzidas a zero, na forma do art. 2º, §3º, da Lei nº 10.996/2004, sob condição de consumo ou industrialização nesta área, para outros estabelecimentos da pessoa jurídica adquirente, localizados fora da região, caracterizam desvio de destinação, cujo causador fica responsável pelo pagamento das contribuições como se não existisse a redução da alíquota, nos termos do art. 22, da Lei nº 11.945/2009.

MERCADORIA DESTINADA A COMERCIANTES ATACADISTAS OU VAREJISTAS NA ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. NOTA FISCAL. DESTAQUE DA CONTRIBUIÇÃO QUE O FORNECEDOR DEIXOU DE PAGAR. OBRIGATORIEDADE. INEXISTÊNCIA.

Inexiste obrigatoriedade de destaque, na Nota Fiscal de venda para comerciantes atacadistas ou varejistas na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim, do valor da contribuição que deixou de ser devida pelo fornecedor em razão da incidência de alíquota zero sobre a receita por ele auferida.

MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIANTES ATACADISTAS OU VAREJISTAS NA ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. AQUISIÇÕES. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCABIMENTO.

Descabida a apuração de créditos da não-cumulatividade da contribuição sobre as aquisições de mercadorias destinadas a comerciantes atacadistas ou varejistas localizados na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS. DISCUSSÃO. INCOMPETÊNCIA DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento são incompetentes para analisar discussões relativas a representação fiscal para fins penais.

LANÇAMENTO. FORMALIZAÇÃO POR AUTORIDADE COMPETENTE E REVESTIDO DAS FORMALIDADES QUE VIABILIZEM A AMPLA DEFESA DA AUTUADA. PRELIMINAR DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Improcedente a preliminar de nulidade do lançamento realizado por autoridade competente e que esteja revestido de todas as formalidades legais necessárias à ampla defesa da autuada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, essencialmente, repetiu os argumentos contidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Ao exame dos argumentos de defesa, na sequência e sob os títulos adotados no recurso voluntário.

“2. DAS NULIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO”

“2.1. Da equivocidade no lançamento de valores contidos no livro de entrada, sem refazimento da conta gráfica no DICON”

“2.1.1. Do cancelamento da exigência fiscal por ausência de recomposição da escrita fiscal”

“2.1.2. Nulidade do auto de infração no que se refere à parte da autuação que realizou a glosa de créditos (item 0002 da autuação)”

Em sede de preliminares, a recorrente pleiteia que os autos de infração sejam declarados nulos, em razão de não terem sido computados nos cálculos dos créditos tributários os saldos credores acumulados.

Contudo, a possibilidade de abater os créditos, à luz das legislações aplicáveis, e a comprovação de sua existência igualmente configuram-se como discussões de mérito.

Desta forma, os argumentos de defesa serão apreciados sob ambos os prismas, isto é, como alegações que têm como pretensão a de obter a declaração de nulidade dos lançamentos e a de retificar os cálculos fiscais.

Nulidade dos lançamentos

A recorrente introduz a discussão, pleiteando que o exame das alegações de nulidade não sejam efetuadas exclusivamente à luz do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, tal qual o fez a DRJ, pois não é o único dispositivo legal que trata do tema.

No subitem “2.1”, aduz que o auto de infração é nulo, porque os lançamentos de ofício relativos a ambas as infrações não foram realizados com base nas informações contidas no DICON, porém exclusivamente nos registros de entrada e saída.

Tais procedimentos contrariariam as normas dos regimes da não cumulatividade a que estão sujeitas as contribuições. Colaciona decisões da DRJ, favoráveis aos contribuintes, em situações análogas à presente: cancelamento de lançamentos de IPI e PIS/COFINS, em razão de terem sido efetuados a partir de livros contábeis, sem consultar, respectivamente, o Livro de Apuração do IPI e o DICON.

No subitem “2.1.1”, dispõe que não foi refeita a escrita fiscal. As evidências estariam nas fls. 109 a 420, onde verificam-se saldos credores não computados pela fiscalização. Tal equívoco, inclusive, teria sido confirmado pela DRJ, que, todavia, cometeu erro no recálculo do crédito tributário. Como exemplo, citou que o relator adotou como saldo credor de PIS do mês de janeiro de 2010 o montante de R\$ 17.372, 14 e não R\$ 34.744,28, que constava no DICON.

E também contesta a DRJ, quando esta afirma que não poderiam ser utilizados créditos para abater os valores lançados por conta da primeira infração – “*Do desvio de finalidade do benefício fiscal vinculado ao ingresso de mercadorias nacionais em Área de Livre Comércio*” (“Relatório Fiscal”, fls. 24 a 38). Afirma que o posicionamento não tem respaldo legal.

Por fim, no subitem 2.1.2, especificamente sobre a segunda autuação – “*Dos créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição*” (“Relatório Fiscal”, fls. 38 a 42) -, indica que a nulidade reside no fato de que o lançamento de ofício foi efetuado com base exclusivamente no valor do crédito glosado, a despeito de existirem saldos credores a compensar.

Na vejo nulidade alguma.

Não se identifica inobservância dos requisitos formais ou de conteúdo previstos nos incisos I e II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 ou nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Ou ofensa ao art. 142 do CTN, que constituísse vício material.

O auto de infração foi devidamente motivado, trazendo em seu corpo os fatos e fundamentos jurídicos em que se baseou (art. 50 da Lei nº 9.784/99).

Pode ser que esta turma venha a concluir que a fiscalização de fato cometeu o erro de não computar no cálculo do lançamento de ofício os saldos credores disponíveis para compensação. A DRJ, inclusive, já desonerou a recorrente de parte do crédito original por este mesmo motivo.

Contudo, o equívoco não ocorreu por desprezo ao regime da não cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 ou mesmo por não ter examinado o DACON, tal qual o alegado pela recorrente. E digo isto, porque, no “Relatório Fiscal” (fls. 21 e 22), consta que a fiscalização requereu documentos contábeis e fiscais para cotejo com o DACON, dentre os quais as notas fiscais de compra que geraram os créditos de PIS e COFINS e cujo somatório foi indicado na linha “O1. Bens para Revenda”, do DACON.

Não se está negando a ocorrência da falha no cálculo do crédito tributário, já apontada pela DRJ e mesmo a possibilidade de ter ocorrido outras, o que será apreciado adiante. Contudo, entendo que não se constitui em mácula capaz de torna nulo o ato administrativo.

Por fim, no tocante à questão do subitem “2.1.2”, o Fisco entende que o contribuinte deve pagar o PIS e a COFINS, caso descumpra o requisito para fruição do benefício fiscal da redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS previsto no art. 2º da Lei nº 10.996/04, sem direito a abatimento dos créditos eventualmente apontados no DACON. A recorrente, por seu turno, afirma o contrário, que podem ser utilizados os créditos.

Ora, trata-se de divergência na interpretação do dispositivo legal que é aplicável ao caso, qual seja, o art. 22 da Lei nº 11.945/09 (adiante, a interpretação deste dispositivo legal será analisada juntamente com as demais questões de mérito em debate). E eventual equívoco desta natureza, também não eiva de nulidade o lançamento.

Isto posto, nego provimento ao pleito que tinham como objetivo a obtenção da declaração de nulidade dos autos de infração.

Exame das alegações de que o cálculo do crédito tributário deve ser retificado

Conforme acima mencionado, a recorrente alega que os saldos credores acumulados não foram considerados para fins de cálculo do crédito tributário lançado de ofício.

A DRJ concordou com a recorrente e reduziu o valor da exação, para considerar os saldos credores que constavam no DICON nos meses de janeiro e novembro de 2010. Para tanto, o relator apresentou um demonstrativo dos débitos e créditos constantes do DICON, por meio do qual identificou os créditos não utilizados pelas fiscalizações, e outro com os débitos retificados. (fls. 2.592 a 2.594)

Entretanto, no recurso, a defendente alega que a DRJ utilizou saldos credores inferiores aos indicados no DICON. Na página 13 do recurso voluntário (fl. 2.629), apresenta cotejos mensais entre débitos e créditos, com adição dos débitos da “infração 01” (*“Do desvio de finalidade do benefício fiscal vinculado ao ingresso de mercadorias nacionais em Área de Livre Comércio”*), cujo resultado é a apuração de PIS e COFINS a pagar exclusivamente nos meses de agosto e setembro de 2010.

Passo à apreciação das alegações da recorrente. E, para tanto, consulte os seguintes documentos: DICON (fls. 109 a 420), DCTF (fls. 421 a 482), Guia de Informação e Apuração do ICMS Mensal – GIAM do estabelecimento Guajará-Mirim e demonstrativos mensais da base de cálculo da COFINS preparados pela recorrente e entregues à fiscalização, em resposta a intimações (fls. 2.349 a 2.360).

De fato, há significativas diferenças entre os montantes mensais de créditos a descontar de PIS e COFINS considerados pela fiscalização e DRJ e a recorrente nos meses de janeiro a junho e outubro a dezembro de 2010. E os valores da recorrente são exatamente o dobro dos valores pelos demais adotados.

Ora, não há tamanha coincidência!

É claro que a recorrente cometeu erro no preenchimento dos DICON, percebido pela fiscalização e DRJ, os quais não consideraram duas vezes os mesmos valores mensais de créditos de PIS e COFINS.

Contudo, tal conclusão, ainda que óbvia, há de ser fundamentada, como todo e qualquer ato administrativo.

Então, inspecionei o DICON e identifiquei os meses em que fiscalização e DRJ e recorrente apresentavam montantes totais de créditos distintos. Verifiquei que, nos meses em que houve tais diferenças, os créditos apontados na coluna “Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno” foram também mencionados na “Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno”. Os números indicados nas linhas de uma coluna são absolutamente iguais aos correspondentes da outra coluna.

Prossigui, comparando os demonstrativos da DRJ com os das apurações mensais da COFINS entregues pela recorrente ao Fisco (fls. 2.349 a 2.360) e com a DCTF (batimento dos valores a recolher). Iguais.

Por fim, selecionei, aleatoriamente, cinco (janeiro, fevereiro, maio, agosto e dezembro) demonstrativos da base de cálculo da COFINS elaborados pela recorrente.

Identifiquei o item componente das bases de cálculos mensais dos créditos que fosse o mais relevante: as compras da filial Guajará-Mirim - naqueles meses, representaram entre 40 e 60% das bases de cálculo dos créditos.

E conciliei os valores com os totais das compras/transferências para comercialização informadas na GIAM do estabelecimento.

Resultado: idênticos!

E o que este último teste demonstrou? Que o valor total das compras efetuadas pelo estabelecimento de Guajará-Mirim era apenas suficiente para o preenchimento de uma das colunas do DACON. E que os créditos da outra coluna, pleiteados pela recorrente, de fato não existiam e decorriam de erro no preenchimento do DACON.

Isto posto, os únicos créditos que efetivamente poderiam ser abatidos dos créditos tributários em questão foram os já computados pela DRJ, relativos ao mês de janeiro e novembro de 2010.

Isto posto, nego provimento aos argumentos.

“3. DA AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO DESCUMPRIMENTO DO BENEFÍCIO FISCAL”

No recurso voluntário, a recorrente repetiu os argumentos apresentados na impugnação, os quais foram muito bem enfrentados pela DRJ. Como estou plenamente de acordo com a decisão de piso, adoto com minha razão de decidir o correspondente trecho do Acórdão nº 11-53.519, de 11/08/1, do i. julgador Márcio André Moreira Brito (fls. 2.595 a 2.599):

“III. Do benefício fiscal previsto no art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, e da exigência em razão de desvio de destinação disciplinada pelo art. 22, da Lei nº 11.945/2009:

54. Originalmente, a Lei nº 10.996/2004, estabeleceu em seu art. 2º, para a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, alíquota zero 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” (g.n.) sendo que, de acordo com o §1º, deste artigo, deve-se entender “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” (g.n.)

55. Posteriormente, a Lei nº 11.945, de 04/06/2009, ao incluir o §3º ao art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, estendeu a aplicação do benefício de redução das contribuições sociais prevista neste artigo “às vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nº 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” (g.n.). No caso examinado, a autuada se encontra em Guajará-Mirim, que constitui Área de Livre Comércio –ALC, criada pela Lei nº 8.210/1991.

56. Ao mesmo tempo em que ampliou as hipóteses do enfocado benefício, a Lei nº 11.945/2009 expressou, em seu art. 22, que “Salvo disposição expressa em contrário, caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse”.

57. A autoridade fiscal, com esteio no art. 2º, caput e parágrafos, da Lei nº 10.996/2004 (com as alterações da Lei nº 11.945/2009), reputou que a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre as receitas de venda de mercadorias para o estabelecimento da autuada, situado na região incentivada, por pessoa jurídica localizada fora desta área devem ser tributadas à alíquota zero e que a posterior transferência destas mercadorias a estabelecimentos da impugnante instalados fora desta região caracteriza desvio de destinação a ensejar do causador, na forma do art. 22, da Lei nº 11.945/2009, a exigência das contribuições como se não existisse a incidência da alíquota zero.

58. Para a impugnante, o §1º, do art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, constitui presunção de que, ao ser remetida para a área incentivada, a mercadoria será lá consumida, pouco se importando o dispositivo com as operações seguintes, pelo que inconcebível seria se cogitar de desvio de destinação a atrair a aplicação do comando do art. 22, da Lei nº 11.941/2009.

59. Ora, desde que a ALCGM foi criada, os incentivos fiscais relacionados à revenda de mercadorias são condicionados ao consumo e à venda interna na região.

60. Realmente, a Lei 8.210/1991, estipula, na parte inicial do caput de seu art. 4º, suspensão do Imposto de Importação e do IPI vinculado sobre a entrada de mercadorias estrangeiras na ALCGM, e, em seguida, estabelece esta suspensão somente “será convertida em isenção, quando as mercadorias forem destinadas a”, dentre outras hipóteses, “consumo e venda interna na ALCGM” (inciso I, art. 4º, da Lei nº 8.210/1991, com g.n.). Ademais, o art. 5º, desta Lei, diz que “A compra de mercadorias estrangeiras armazenadas na ALCGM por empresas estabelecidas em qualquer outro ponto do território nacional é considerada, para efeitos administrativos e fiscais, como importação normal”.

61. Igualmente, em relação ao IPI incidente sobre produtos nacionais ou nacionalizados, o art. 6º, da Lei nº 8.210/1991, preceitua que “Art. 6º Os produtos nacionais ou nacionalizados, que entrarem na Área de Livre Comércio, estarão isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando destinados às finalidades mencionadas no caput do art. 4º” (g.n.).

62. E não é distinto o tratamento em relação às contribuições examinadas.

63. Efetivamente, o § 3º, do art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, deixa claro que a redução a zero da alíquota zero ali tratada é aplicável sobre as “vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio (...) por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas” (g.n.). Então, é evidente que a redução das contribuições à alíquota zero tem por pressuposto o consumo da mercadoria na região incentivada.

64. Contrariamente ao que diz a requerente, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 202, de 23/07/2004, convertida na Lei nº 10.996/2004, vincula o benefício ao consumo ou à industrialização na região incentivada, ao dispor em seu item 7 que “A presente Medida Provisória contempla, também, a inserção de dispositivo reduzindo a 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), quando efetuadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM” (g.n.).

65. Ademais, também de modo oposto ao que afirma a impugnante, o §1º, do art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, não exclui a necessidade de que o consumo ocorra na área incentivada, mas apenas estabelece que “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”.

66. A primeira parte do parágrafo é de meridiana clareza: se a própria adquirente utiliza diretamente a mercadorias, ela é de consumo na ALC.

67. Já a segunda parte do parágrafo equipara as vendas aos comerciantes atacadistas ou varejistas (não expressamente contempladas no caput do art. 2º) a vendas para consumo.

68. Esta equiparação se deve à presunção legal de que, uma vez que área incentivada se encontra em região isolada do resto do País e de difícil acesso – o que aumenta os custos e o tempo de transporte – a mercadoria, que já foi adquirida fora da área incentivada, será revendida na própria região e, ao final, ali consumida.

69. Contudo, esta presunção é relativa - e não absoluta, como afiança a impugnante - pois a pessoa jurídica localizada na ALC, adquirente de mercadorias de outra situada fora desta área, não está impedida de revendê-las a terceiro, situado fora região beneficiada; mas, nesta hipótese, fica responsável, na forma do art. 22, da Lei nº 11.945/2009, pelo pagamento das contribuições que deixaram de ser pagas pelo fornecedor.

70. Este é o entendimento da Solução de Consulta Interna nº 05, proferida aos 10/04/2015 pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação, cujas conclusões, apesar de dirigidas à Zona Franca de Manaus, têm igual aplicação quando se trata da ALCGM:

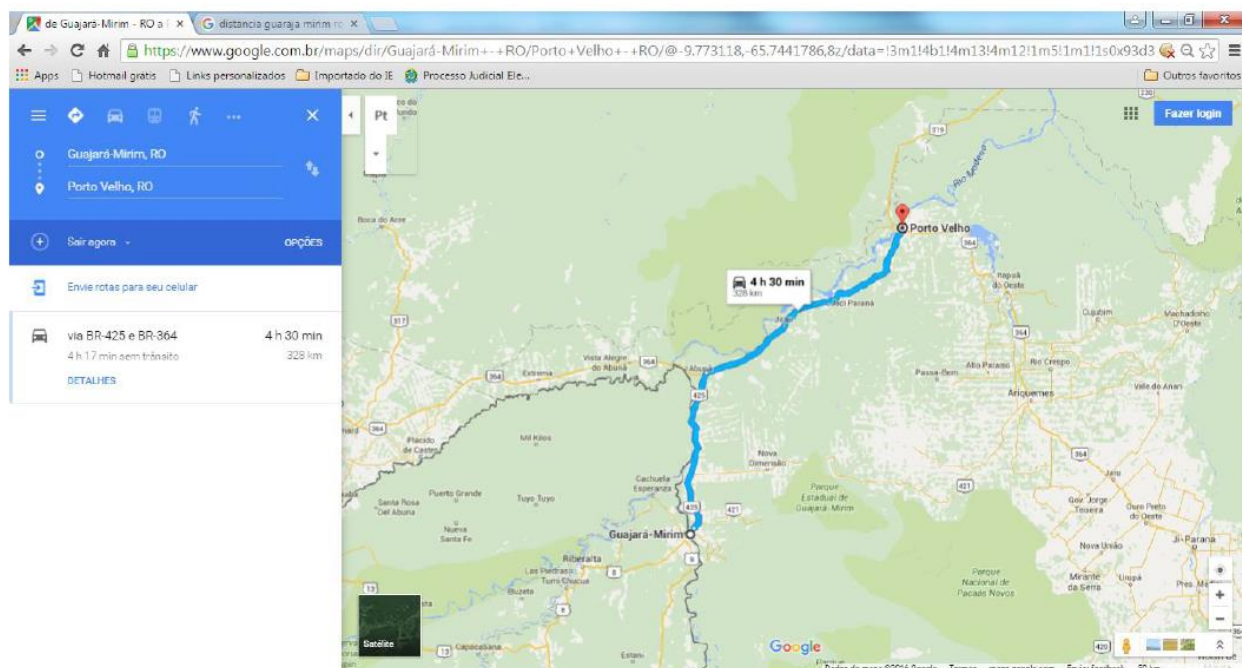
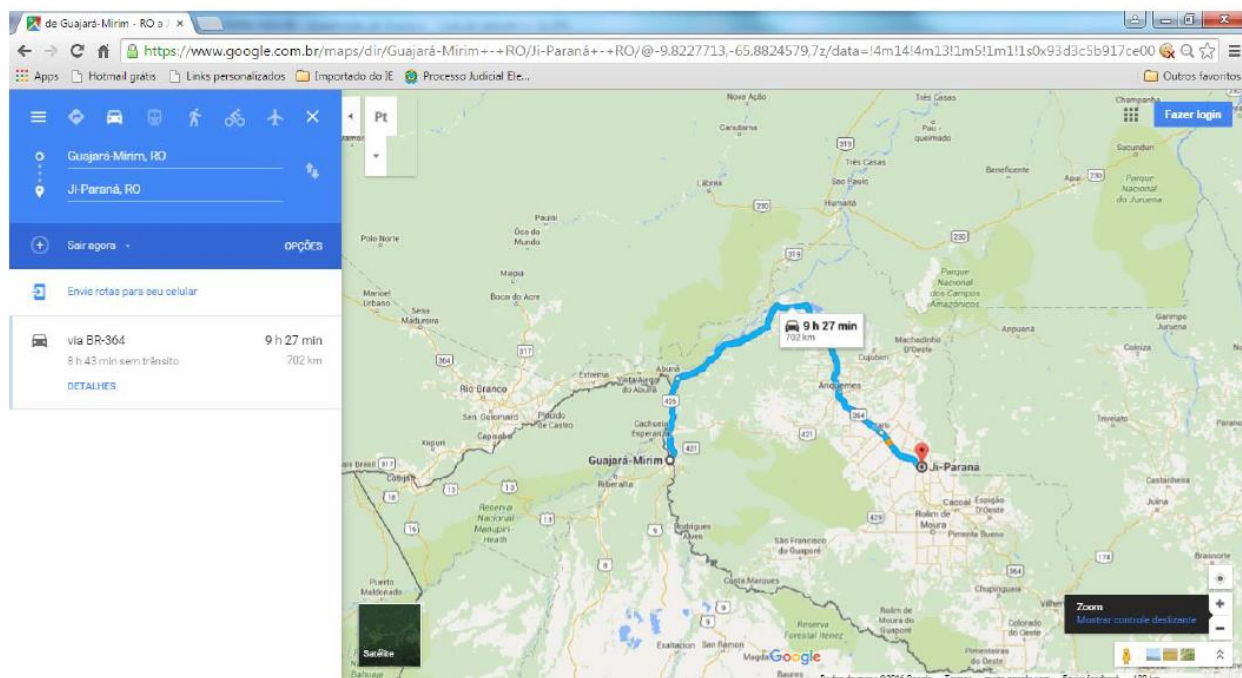
‘ZONA FRANCA DE MANAUS. REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS. DESVIO DE FINALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS. PENALIDADES CABÍVEIS. PRAZO DECADENCIAL.

Na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na ZFM da mercadoria adquirida com benefício, o desvio das mencionadas finalidades implicará responsabilização do causador do desvio pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação”.

71. Neste sentido, o art. 1º, §1º, III, do ADE CODAC nº 15/2010, preceitua que devem ser informados, na DCTF e na DCOMP os débitos relativos “à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, nos casos em que a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas for condicionada à destinação do bem ou do serviço e a este for dado destino diverso”.

72. In casu, a autuada transferiu, para os seus estabelecimentos situados em Porto Velho e Ji-Paraná, mercadorias adquiridas pelo estabelecimento situado na ALCGM, pouco tempo após (na maioria dos casos, quatro dias) elas terem ingressado nesta região.

73. A distância terrestre entre Guajará-Mirim e Ji-Paraná é de 702 Km e a distância terrestre entre Guajará-Mirim a Porto Velho é de 328Km, consoante revelam as imagens abaixo, capturadas no googlemaps:



74. A transferência de mercadorias a municípios tão distantes de Guajará-Mirim, poucos dias após aqui ter chegado, autoriza a conclusão de que elas não eram destinadas ao consumo na ALCGM, sendo absurda a hipótese levantada pela recorrente de que “tais mercadorias poderiam retornar a qualquer momento para a filial de Guajará-Mirim”, pois é inconcebível, diante dos custos de transportes incorridos, que as mercadorias tenham ido apenas “passear” em Porto Velho e em Ji-Paraná.

75. De todo modo, se este inusitado “passeio” realmente ocorreu, cumpriria à recorrente comprová-lo (o que não fez), pois, já dizia Nicola Framarino dei Malatesta, “o ordinário se presume, o extraordinário se prova”.

76. Nesta diretriz, prescreve o Código de Processo Civil – CPC atualmente vigente (Lei nº 13.105, de 16/03/2015) que “O juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e, ainda, as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a estas, o exame pericial”. E, convenhamos, a experiência comum diz que, se mercadorias foram transferidas para estabelecimentos tão distantes, é porque ali serão vendidas e, ao final, consumidas.

77. Noutro vértice, a Fiscalização, ao evidenciar as transferências de mercadorias (fato incontroverso), desincumbiu-se do ônus probante de atestar o desvio de destinação (art. 373, I, do CPC), pelo que caberia ao sujeito passivo evidenciar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito de a Fazenda Nacional exigir as contribuições (art. 373, II, do CPC).

78. A propósito da possibilidade de exigir as contribuições que deixaram de ser recolhidas pelo fornecedor de mercadoria destinada à ALC no caso de desvio de finalidade pelo adquirente, reproduzo ementa de precedente desta Turma em sessão de 23/09/2015:

‘ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA A ZERO. VENDA OU TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA. DESTINAÇÃO DIVERSA. EXIGÊNCIA.

A redução da alíquota do PIS e da Cofins, quando condicionada à destinação do bem ou do serviço, impõe ao responsável pelo desvio da destinação o pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a redução da alíquota não existisse.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2010 a 31/12/2010

Ementa:

ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA A ZERO. VENDA OU TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA. DESTINAÇÃO DIVERSA. EXIGÊNCIA. A redução da alíquota do PIS e da Cofins, quando condicionada à destinação do bem ou do serviço, impõe ao responsável pelo desvio da destinação a responsabilidade pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a redução da alíquota não existisse” (Acórdão nº 11-51.114, Relator julgador Moacyr Beltrão de Castro Netto).’

79. Em face do exposto, tenho por comprovado o desvio de destinação, causado pela autuada, a justificar que dela sejam exigidas as contribuições sociais como se não existisse a redução a zero da alíquota destes tributos nas vendas realizada pelos fornecedores.”

Cumpra mencionar que em casos análogos, foram proferidas decisões no mesmo sentido, pelos Acórdãos nº 3402004.007, de 30/03/17, 3401004.363, de 31/01/18, e 3302004.144, de 27/04/17.

Com base no acima exposto, nego provimento aos argumentos.

“4. DAS AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO DESCONTO DE PIS/PASEP E COFINS”

Também neste caso, os argumentos de defesa são idênticos aos que foram endereçado por meio da impugnação, e que foram devidamente rechaçados pela DRJ. Adoto,

portanto, como minha razão de decidir, o correspondente trecho do Acórdão nº 11-53.519, de 11/08/1, do i. julgador Márcio André Moreira Brito (fls. 2.599 a 2.603):

“IV. Da alegação de que seria facultativa a incidência das contribuições à alíquota zero:

80. Argumenta a recorrente que a incidência de alíquota zero nas vendas de mercadorias para a ALCGM seria opcional – e não obrigatória – e ficaria a depender de definição entre o fornecedor e o adquirente.

81. Entrementes, o caput do art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, é taxativo ao ditar que “Ficam reduzidas a 0 (zero)...” (g.n.). Então, não se trata de opção, mas de imposição legal.

82. Inconcebível concluir que o cabimento do gozo do benefício pudesse, caso a caso, ser definido entre fornecedor e adquirente, até porque inexistente norma que discipline possível divergência a respeito entre eles.

83. Tanto não era opcional, que a incidência de alíquota zero sobre as aquisições de pessoas jurídicas atacadistas ou varejistas localizadas na ALC foi excluída pelo art. 59, da Lei nº 12.350, de 20/12/2010, que incluiu o §4º no art. 2º, da Lei nº 10.996/2004. E a justificativa apresentada pelo Deputado Jurandil Juarez, do PMDB do Amapá, que apresentou a Emenda nº 79, de que resultou a inserção deste parágrafo, foi a de que “essas contribuições incidem de forma diferenciada sobre as empresas, dependendo do regime de apuração. Devido a isso, as empresas de lucro real, que apuram pelo regime da não-cumulatividade, tiveram a carga tributária aumentada” (g.n.). Ora, se o incentivo fosse opcional, seria desnecessária a alteração legislativa, bastando que a pessoa jurídica localizada na ALC exercesse a faculdade de não o utilizar!

84. Não merece prosperar a alegação da impugnante de que “Entender como obrigatória a aplicação da alíquota zero é considerar que sob hipótese alguma o adquirente sediado em área beneficiada poderá cogitar a aquisição de produto que saberá ter como destino o consumo em área diversa da de livre comércio uma vez que além de não gozar do desconto de PIS e COFINS por parte de seu fornecedor, será responsável pelo recolhimento do PIS e COFINS ao comercializar a mercadoria em local diverso da área de livre comércio” (32ª lauda, terceiro parágrafo, da Impugnação, fl. 2.454).

85. Primeiramente, porque evidente que a adquirente, localizada na área incentivada, tem benefício econômico decorrente da incidência da alíquota zero, na medida em que o fornecedor, em razão do incentivo fiscal de ela goza, tem possibilidade de reduzir os preços de venda das mercadorias.

86. Depois, porque, quando a contribuinte, em razão de desvio de destino, efetivamente paga os valores das contribuições como se não existisse a alíquota zero na aquisição, é defensável a possibilidade da apuração de crédito da não-cumulatividade, já que a incidência das contribuições nas etapas anteriores, neutralizada quando da realização de venda sob a alíquota zero (vide item 104 deste Voto), é restabelecida pela realização deste pagamento, a partir de quando faz sentido se cogitar de crédito relativo ao efetivo pagamento (exceto no que se diz respeito aos correspondentes acréscimos legais e penalidades) para evitar superposição (cumulação) de incidências.

87. Ademais, as pessoas jurídicas estabelecidas nas ALC têm benefícios fiscais relacionados à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as suas receitas de vendas. Com efeito, no regime não-cumulativo, o art. 2º, §4º c/c o §5º, da Lei nº 10.637/2002 e o art. 2º, §5º c/c 6º, da Lei nº 10.833/2003, todos na redação

dada pelas Leis nº 10.996/2004 e 11.945/2009, fixam as seguintes alíquotas das contribuições, inferiores às de 1,65% e 7,6% comumente aplicadas no resto do País, incidentes sobre a receita de vendas para pessoas jurídicas realizadas por contribuintes situados na ALC:

Venda realizada a:	Alíquota da contribuição para o PIS/PASEP	Alíquota da COFINS
Pessoa jurídica estabelecida na ALC	0,65	3,0
Pessoa jurídica estabelecida fora da ALC, que apure contribuição não-cumulativa	0,65	3,0
Pessoa Jurídica estabelecida fora ALC, que apure IR pelo lucro presumido	1,3	6,0
Pessoa jurídica estabelecida fora da ALC, que apure o IR pelo lucro real, que tenha sua receita, no todo ou em parte, excluída da incidência não-cumulativa da contribuição	1,3	6,0
Pessoa jurídica estabelecida fora da ALC, que seja optante pelo SIMPLES	1,3	6,0
Órgãos administração federal, estadual, distrital e municipal	1,3	6,0

88. Em face de todo o exposto, julgo improcedente a alegação de que seria facultativa a incidência de alíquota zero nas vendas de mercadorias destinadas a comerciantes atacadistas ou varejistas na ALCGM.

V. Da alegação de que a incidência de alíquota zero depende do destaque das contribuições nas Notas Fiscais emitidas pelo fornecedor:

89. De pronto, registro que a própria recorrente expressa que a obrigatoriedade, anteriormente prevista na Portaria SUFRAMA nº 162/2005, de que *“a Nota Fiscal emitida para a Zona Franca de Manaus, além das exigências já vigentes, deverá conter a indicação do valor do abatimento referente ao PIS/PASEP e à COFINS”* foi revogada pela Portaria SUFRAMA nº 275/2009 nos seguintes termos:

“CONSIDERANDO a Solução de Consulta nº 50, de 22/03/ 2006, da Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, que dispensa a necessidade de outro detalhamento que não a simples menção do destino das mercadorias sujeitas a alíquota zero incidente sobre a Contribuição de PIS/PASEP na nota fiscal de venda de mercadoria destinada à Zona Franca de Manaus, resolve:

Art. 1º REVOGAR a Portaria nº 162, de 06/06/2005, que dispõe sobre dados complementares exigidos para ingresso de mercadorias nacionais na área da Zona Franca de Manaus” (g.n.)

90. Então, sem adentrar no mérito da legitimidade, ou não, da Portaria SUFRAMA nº 162/2005, diante do que dispõe o art. 16, da Lei nº 9.779, de 19/01/1994, ela não mais estava vigente quando dos períodos atuados.

91. Não se olvide que, nos termos do §2º, do art. 113, do CTN, *“A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”* (g.n.).

92. Assim, inexistindo na legislação vigente à época dos fatos geradores analisados a obrigação acessória de o fornecedor informar, na Nota Fiscal de sua emissão, os valores das contribuições descontados em razão da alíquota zero previstas no art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, não há como lhe impor, mediante interpretação sistemática invocada pela impugnante (ou por qualquer outro meio), esta obrigação.

93. Neste talvez, a Solução de Consulta nº 50, expedida aos 22/03/2006 (DOU de 04/05/2006) pela SRRF 10ª RF (mencionada pela SUFRAMA ao revogar a sua Portaria nº 162/2005), assim entabula em sua ementa:

“ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EMISSÃO DE NOTA FISCAL. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

Em face de inexistência expressa de norma tributária, a simples menção do destino das mercadorias sujeitas à alíquota zero, incidente sobre a Contribuição para o PIS/PASEP, é condição suficiente para a pessoa jurídica auferir este benefício fiscal, sem a necessidade de detalhar outros dados no que concerne ao preenchimento de Nota Fiscal de venda de mercadoria destinada à Zona Franca de Manaus.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, artigo 113, § 2º; Lei nº 9.779, de 1999, artigo 16; Lei nº 10.996, de 2004, artigo 2º.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EMISSÃO DE NOTA FISCAL. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

Em face de inexistência expressa de norma tributária, a simples menção do destino das mercadorias sujeitas à alíquota zero, incidente sobre a COFINS, é condição suficiente para a pessoa jurídica auferir este benefício fiscal, sem a necessidade de detalhar outros dados no que concerne ao preenchimento de Nota Fiscal de venda de mercadoria destinada à Zona Franca de Manaus.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, artigo 113, § 2º; Lei nº 9.779, de 1999, artigo 16; Lei nº 10.996, de 2004, artigo 2º”.

94. Na realidade, sequer o comando do §5º, do art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, incluído pela Lei nº 12.350, de 20/12/2010, obriga o fornecedor, a partir da publicação desta lei, a informar nas Notas Fiscais de venda à Zona Franca de Manaus ou às ALC os valores das contribuições que deixaram de ser recolhidos, mas, apenas, impõe-lhe a obrigação de neste documento consignar *“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.”*

95. Sendo assim, conquanto a indicação do valor do desconto das contribuições na Nota Fiscal de venda para a Zona Franca de Manaus e para a ALCGM facilite, no caso de desvio de destinação, o pagamento das contribuições como se não existisse a alíquota zero, não há obrigação de os fornecedores prestarem esta informação.

96. De todo modo, conhecido o regime de apuração das contribuições a que está submetido o fornecedor, as contribuições que por este deixaram de ser recolhidas podem ser calculadas a partir das Notas Fiscais de venda emitidas, das quais se pode extrair o faturamento na operação de venda, base de cálculo das contribuições.

97. Tanto é assim que a autoridade fiscal, com a informação do regime de apuração das contribuições dos fornecedores e de posse das Notas Fiscais de venda, conseguiu calcular os valores de sobreditas contribuições.

98. Oportuno registrar ser inconsistente a ponderação da impugnante, após se reportar ao que foi relatado nos itens 11.2 e 11.3 acima, de que “o próprio fiscal só conseguiu demonstrar com efetividade, em seu relatório, a cobrança do PIS e da COFINS em nota fiscal que continha o destaque do PIS e da COFINS”.

99. Realmente, nos citados trechos do Relatório Fiscal, a autoridade fiscal, apesar de desnecessário, apenas demonstra que os valores da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, calculadas mediante aplicação das respectivas alíquotas sobre o “Valor Total dos Produtos” constante da Nota Fiscal ali mencionada, correspondem aos valores informados neste documento a título de desconto das contribuições. É a “prova dos nove” dos cálculos feitos.

100. Obviamente, nas Notas Fiscais em que não são indicados os valores das contribuições descontados, é inviável a comparação acima - o que não compromete os cálculos da autoridade fiscal, que observam o faturamento na operação de venda, como ocorreu em relação às mercadorias adquiridas da FRIMESA, cujas contribuições incidentes sobre a operação de venda foram definidas pela aplicação das alíquotas prevista para o regime não-cumulativo das contribuições sobre o “Valor Total da Venda”, informado no campo “DADOS ADICIONAIS” das Notas Fiscais emitidas por referida empresa (vide item 11.4 acima).

101. Por fim neste tópico, registro que a autuada não alega desconhecimento do regime de apuração das contribuições a que está submetido a FRIMESA (que, de acordo com o último parágrafo da 23ª lauda da Impugnação, praticamente foi a única a não realizar o “costumeiro destaque”) ou qualquer outro de seus fornecedores.

102. Mas, se o dado acima lhe fosse desconhecido, poderia facilmente obtê-lo com o próprio fornecedor, que não teria motivo para não prestar a informação - genérica e que não expõe a sua situação fiscal -, sendo que, na improvável hipótese de recusa do fornecedor, a informação poderia ser obtida até mesmo junto a própria RFB.

VI. Da glosa de créditos sobre aquisições:

103. Se sobre as receitas de vendas realizadas a comerciantes atacadistas ou varejistas estabelecidos na ALC por comerciantes situados fora desta região as contribuições analisadas devem incidir à alíquota zero, é óbvio que o eventual pagamento das contribuições sobre estas vendas são indevidos e NÃO ensejam o direito a creditamento para os adquirentes, mas o direito à repetição pelos fornecedores. Trata-se de pagamento indevido e, como tal, passível de restituição/compensação, aos moldes do art. 165, I, do CTN, c/c o art. 74, da Lei nº 9.430/96, sendo aqui descabido discutir eventual dificuldade para comprovação do indébito.

104. Observo que, além de o fornecedor não pagar as contribuições sociais sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas à ALC, ainda pode a manter e utilizar os créditos vinculados a estas mercadorias regularmente constituídos (art. 17, da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, c/c o art. 16, da Lei nº 11.116, de 18/05/2005) – o que significa que a venda realizada às ALC é livre da incidência de referidas contribuições; noutras palavras: a incidência das contribuições nas etapas anteriores é neutralizada.

105. Daí a razão por que, ocorrendo desvio de destino, deve o responsável pagar a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre as receitas de vendas para a ALC, sem possibilidade de consideração de quaisquer créditos sobre as aquisições, em face do que dispõe o art. 2º, §2º, da Lei nº 10.996/2004, c/c o inciso II, do §2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, assim redigidos:

Lei nº 10.996/2004:

“§ 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”.

Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

§ 2 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”.

106. Importante destacar que, ainda que fosse acatada a tese da contribuinte de que é facultativa a incidência de alíquota zero nas vendas realizadas a comerciantes atacadistas ou varejistas na ALC, ainda assim deveria ser mantida a glosa sobre as aquisições de mercadorias que não foram realizadas junto à FRIMESA (no Anexo IV, do Relatório de Fiscalização, intitulado “Apuração de Créditos de PIS e COFINS Decorrentes da Entrada de Mercadorias na Filial Situada em Guajará-Mirim”, figuram mercadorias adquiridas de outros fornecedores).

107. É que se, com exceção da FRIMESA, praticamente todas os demais fornecedores da recorrente “aplicaram o desconto e realizaram o costumeiro destaque” (23ª lauda da Impugnação), é porque eles reduziram a zero as alíquotas das contribuições sobre suas receitas de venda, o que impede a apuração de créditos sobre estas aquisições (art. 2º, §2º, da Lei nº 10.996/2004, c/c o inciso II, do §2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

108. Dados os fundamentos alinhados, mantenho as glosas de créditos promovidas pela autoridade fiscal.”

Isto posto, nego provimento aos argumentos da recorrente.

“5. DO NECESSÁRIO RECONHECIMENTO DO CRÉDITO EM RAZÃO DA TRIBUTAÇÃO DAS AQUISIÇÕES”

A recorrente alega que a segunda infração (*“Dos créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição”*) deve ser cancelada, caso a primeira (*“Do desvio de finalidade do benefício fiscal vinculado ao ingresso de mercadorias nacionais em Área de Livre Comércio”*) venha a ser confirmada pela turma.

Alega que a exigência do PIS e da COFINS que seria devido sobre as compras (primeira infração) confere-lhe, automaticamente, o direito aos créditos correspondentes, o que lhe foi negado, porque as entradas haviam sido beneficiadas com a redução a zero das alíquotas (segunda infração).

Este argumento também não a socorre.

Salvo exceção expressamente prevista em lei, é cediço que a não cumulatividade introduzida pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 tem como objetivo evitar a tributação em cascata, ou seja, que o tributo pago em uma etapa onere a seguinte.

Ora, se a recorrente não pagou o PIS e a COFINS por ocasião das entradas (primeira infração), não há crédito a ser aproveitado na seguinte.

Não obstante, caso não obtenha êxito na contestação da primeira infração e venha a pagar as contribuições ao fim do litúgio, a partir de então terá direito a compensá-los.

Dito isto, nego provimento aos argumentos.

CONCLUSÃO

Nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira