



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

Processo n° 10242.720337/2014-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.255 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria PIS/COFINS
Recorrente DISAGUA DISTRIBUIDORA DE ABRASIVOS GUARUJA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO A ZERO DE ALÍQUOTA. PIS. COFINS. VENDA OU TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA A OUTRA ÁREA NÃO INCENTIVADA. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO.

No caso de mercadoria ingressa em Área de Livre Comércio com redução a zero da alíquota da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre a receita de venda da pessoa jurídica estabelecida fora dessa área, porém com posterior venda ou transferência para outro estabelecimento da mesma empresa que não se encontra em área incentivada, verifica-se desvio de finalidade da norma isentiva (artigo 2º, §3º da Lei m. 10.996/2004) a ensejar a queda do benefício e o dever do responsável pelo fato ao pagamento da contribuição e das penalidades cabíveis, como se a redução da alíquota não existisse (artigo 22 da Lei n. 11.945/2009).

PIS. COFINS. DESTAQUE NAS NOTAS FISCAIS. PAGAMENTO INDEVIDO. RAZOABILIDADE. INTERESSE PÚBLICO. EFICIÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA.

Havendo venda de mercadorias com o destaque da Contribuição ao PIS e da COFINS nas notas fiscais e inexistindo nada nos autos que conteste o fato de que tais operações tenham sido submetidas à regular tributação pelas Contribuições sociais, apesar de a legislação determinar que as transações deveriam ser tributadas a alíquota zero, tais pagamentos indevidos devem ser abatidos no caso de cobrança das Contribuições sobre as mesmas operações. Isto porque o artigo 2º da Lei n. 9.784/1999, estabelece que a Administração Pública observará, entre outros princípios, o da razoabilidade, interesse público e eficiência, do que se conclui que não há se pode cobrar em

duplicidade determinado tributo, comprovadamente pago, esperando que o contribuinte posteriormente pleiteie a repetição do indébito.

INCOMPETÊNCIA. RECEITA FEDERAL. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Não cabe à autoridade fiscal federal interpretar a legislação estadual, relativa ao ICMS, concluindo ser devido o imposto do ente federado em determinada operação para fins de sua inclusão na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, sob pena de usurpação de competência para fiscalizar e cobrar o imposto o imposto estadual.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. CARF.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: *i*) cancelar a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre as transmissões de mercadorias feitas com o destaque das Contribuições nas notas fiscais (anexo 1 - arquivo não paginável, notas fiscais de fls. 40 a 83); e *ii*) cancelar a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Recife/PE, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre a cobrança de Contribuição ao PIS e de COFINS não cumulativas, consubstanciada nos autos de infração em questão (fls 3 - 20), pelo

qual foram constituídos valores a título das contribuições, bem como juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Por bem consolidar os mais importantes fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, bem como os argumentos trazidos pela Contribuinte em sede de impugnação, com riqueza de detalhes, colaciono abaixo o relatório do Acórdão recorrido:

2.1. O procedimento fiscal teve início em 15/04/2014, tendo sido selecionado com a finalidade de confirmar se o sujeito passivo adquiriu produtos com benefícios fiscais atinentes à área de livre comércio de Guajará-Mirim e os transferiu para outra unidade, no caso a matriz, fora da área incentivada.

2.2. O Auditor-Fiscal indicou que o artigo 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004, alterado pela Lei nº 11.945, de 04 de julho de 2009, reduziu a 0 (zero) as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias para as áreas de livre comércio por pessoas jurídicas estabelecidas fora dessas áreas.

2.3. A Lei nº 8.210, de 19 de julho de 1991, criou a área de livre comércio de Guajará-Mirim/RO — ALCGM, sendo que a pessoa jurídica fiscalizada possui uma filial (CNPJ 63.622.856/0002-08) nessa área.

2.4. Todavia, o art. 22 da Lei nº 11.941, de 04/07/2009, prevê que a venda ou a transferência de mercadorias para fora da área incentivada, acarreta desvio de finalidade e enseja a cobrança das contribuições que deixaram de ser recolhidas por ocasião da venda para a ALCGM.

2.5. O contribuinte em tela procedeu à transferência de mercadorias da ALCGM para sua matriz em Vilhena/RO. A filial em Guajará-Mirim começou a funcionar em fevereiro de 2010, sendo que as transferências ocorreram a partir de março de 2010.

2.6. A autoridade fiscal informou que a base de cálculo de cálculo do PIS e da Cofins foi mensurada como se o favor fiscal não existisse, ou seja, como se a venda fosse para área não incentivada. Neste sentido esclareceu que o ICMS, cujo valor compõe a base de cálculo das contribuições, exceto nos casos de substituição tributária, também é alcançado por isenção na legislação estadual. Assevera que, no entanto, o desvio de finalidade ocasiona a perda do benefício, nos termos dos Convênios 65/88, 52/92 e 25/08 do Confaz. Por tal motivo, o valor do ICMS deverá ser incluído na base de cálculo.

2.7. Ademais, indicou o autuante que algumas compras efetuadas pela filial de Guajará-Mirim não foram alcançadas pelo benefício fiscal, segundo detalha o Anexo I do Relatório Fiscal. Todavia, a autoridade fiscal considerou que a redução a zero do PIS e da Cofins é impositiva, de sorte que, presente os requisitos do benefício fiscal, o recolhimento das contribuições, eventualmente efetuado, seria indevido e passível de restituição.

Nesta ordem de idéias, justifica que as transferências de mercadorias que foram adquiridas com destaque do PIS e da Cofins também foram incluídos na base de cálculo dessas contribuições.

2.8. Uma vez que a maioria das notas fiscais de aquisição não seguia um padrão definido¹, a opção escolhida pela fiscalização para mensurar a base de cálculo das contribuições foi a utilização do preço dos produtos discriminados na nota fiscal de aquisição.

2.9. Os valores do PIS e da Cofins exigidos do autuado, na qualidade de responsável tributário, foram detalhados, segundo demonstrativo abaixo reproduzido, valendo destacar que foi levado em consideração o regime de apuração das contribuições (cumulativo ou não-cumulativo), segundo a opção de tributação do IRPJ (lucro real ou presumido²) do emitente das notas fiscais de entrada (fornecedor dos itens adquiridos):

2.10. Está ainda consignado a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal³, em razão da sonegação dos tributos administrados pela RFB configurando, em tese, crime Contra a Ordem Tributária, tipificado nos incisos I e II do art. 2º da Lei nº 8.137, 1990.

3. Devidamente cientificado da exigência em 09/10/2014, o sujeito passivo apresentou sua impugnação, com os seguintes fundamentos, em síntese:

3.1. Alegou ilegitimidade passiva, tendo em vista que o lançamento foi dirigido para a sua matriz (CNPJ nº 63.622.856/0001-19), com sede na cidade de Vilhena (RO), quando deveria ter sido exigido da filial (CNPJ nº 63.622.856/0002-08), sediada em Guajará-Mirim (RO).

3.2. Suscitou a nulidade do lançamento do PIS e da Cofins com base nos seguintes argumentos:

i) A autuada está localizada dentro da Área de Livre Comércio da Zona Franca de Manaus (ZFM) e, com base no art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, a alíquota das contribuições fica reduzida a zero sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou a industrialização na ZFM, por pessoa jurídica situada fora da ZFM.

ii) A base de cálculo do lançamento é a transferência de mercadorias para a matriz, o que não configuraria receita por não se tratar de venda de mercadorias, ou seja, não há a incidência do PIS e da Cofins.

3.3. Sustentou que a autuação fiscal se baseou em suposições, contrariando o Princípio da Legalidade Tributária, haja vista ter sido afirmado no Relatório Fiscal que a base de cálculo fora mensurada “como se o favor fiscal não existisse, ou seja, como se a venda fosse para área não incentivada”.

3.4. Indicando utilizar-se de analogia, citou e transcreveu duas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) referentes a não

incidência do PIS e da Cofins na transferência de créditos do ICMS para terceiros, nas operações de exportações.

3.5. Contrapõe-se, na seqüência, ao fato de ter sido considerado na apuração da base de cálculo as vendas de mercadorias que foram compradas com destaque do PIS e da Cofins.

Aduziu também que: “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, sendo esta inclusive a Súmula 166 do STJ”. Disse ainda que, nos termos do art. 11 do Decreto nº 356/69, é autorizada a saída de mercadoria da Zona Franca de Manaus para região compreendida na Amazônia Ocidental.

3.6. Alegou que a multa aplicada é nitidamente elevada e tem caráter confiscatório.

3.7. Indicou, por fim, impossibilidade de presunção de ilegalidade, bem como propugnou, na hipótese de negativa de provimento de sua defesa, a manutenção do benefício dos descontos proporcionais. Renovando seus pedidos nos requerimentos finais, acrescentou ainda (i) a solicitação de recebimento e processamento sigiloso de sua defesa; (ii) o livre acesso a expedição de certidões com caráter negativo, em face do efeito suspensivo do recurso apresentado; e (iii) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Em julgamento datado de 30 de junho de 2015, a DRJ Recife/PE negou provimento à impugnação da Contribuinte (Acórdão 11-50.547), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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 o pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a redução da alíquota não existisse.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. O valor cobrado a título de ICMS compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins, não existindo previsão legal para sua exclusão, exceto na condição de substituição tributária.

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.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. O valor cobrado a título de ICMS compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins, não existindo previsão legal para sua exclusão, exceto na condição de substituição tributária.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho (fls. 718 - 758), repisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ em 17/07/2015, conforme AR de fls 714, apresentando Recurso Voluntário em 05/08/2015. Assim, o recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente traz ao julgamento do CARF pontos preliminares, seguidos da questão central de mérito, como relatado acima. Dessarte, passo à análise dos argumentos, na mesma ordem e forma que apresentados pela Recorrente.

PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA

A preliminar de ilegitimidade passiva levantada pela Recorrente pode ser reduzida ao seguinte parágrafo de seu recurso voluntário:

Assim, foi eleito como sujeito passivo a empresa **DISÁGUA DISTRIBUIDORA DE ABRASIVOS RONDONIA LTDA**, pessoa jurídica de direito privado, devidamente inscrita no **CNPJ sob o nº. 63.622.856/0001-19**, com sede administrativa na Av. Marechal Rondon, nº 3800, Centro, na cidade de Vilhena-RO, quando na verdade é a empresa **DISAGUA DISTRIBUIDORA DE ABRASIVOS GUARUJA LTDA**, **CNPJ n. 63.622.856/0002-08, com sede administrativa na AV DR. LEWERGER, n. 3515, Bairro Dez de Abril, na cidade de Guajará-Mirim/RO**, conforme faz prova o contrato social anexo.

Todavia, entendo que não assiste razão à Recorrente.

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

Autenticado digitalmente em 05/10/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 05/10/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 05/10/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 06/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Isto porque a cobrança da Contribuição ao PIS e da Cofins não é feita por estabelecimento ou unidade administrativa, uma vez que recai sobre a pessoa jurídica integralmente considerada. Neste sentido, cumpre verificar o disposto do inciso III do artigo 15 da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro 1999:

Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

(...)

III - a apuração e o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

Por sua vez, o recolhimento centralizado dos tributos pela matriz da empresa impede a invocação do princípio da autonomia dos estabelecimentos, porque a base de cálculo das exações é o faturamento total da pessoa jurídica, e o estabelecimento principal é o ente responsável pela escrituração fiscal e contábil de toda a cadeia de estabelecimentos.

No sentido exposto, veja-se o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA – LEGITIMIDADE ATIVA - DISCUSSÃO SOBRE BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS, COM INCLUSÃO DO ICMS - IMPETRAÇÃO PELA FILIAL DA PESSOA JURÍDICA – AUTONOMIA DE CADA ESTABELECIMENTO - INEXISTÊNCIA.

1. A cobrança do PIS/COFINS, cujo fato gerador é o faturamento da pessoa jurídica, obedece à sistemática da concentração de todos os estabelecimentos que formam a unidade da empresa, para estabelecer-se a base de cálculo.

2. A discussão sobre a base de cálculo do tributo, pago globalmente, para saber se incide ou não o ICMS, não pode ser feita, judicialmente pelo estabelecimento filial, por falta de legitimidade ativa.

3.O princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins fiscais visa oportunizar a técnica da não cumulatividade, o que fica na dependência de previsão legal, incorrente na sistemática de tributação do PIS (art. 5º da Lei 10.637/2002) e da COFINS (art. 4º da Lei 10.833/2003), cuja base de cálculo é global, resultante da receita bruta ou faturamento total da pessoa jurídica.

4.Reconhecendo-se a só legitimidade da matriz para, em nome da pessoa jurídica, impetrar mandado de segurança, observar-se-á o foro do seu domicílio (art. 127 CTN)

5. Autoridade coatora é aquela do local da sede da matriz da pessoa jurídica, que possui competência para a fiscalização e arrecadação dos tributos devidos pela impetrante. Ilegitimidade passiva reconhecida.

6. Recurso especial provido para extinguir o mandado de segurança sem exame do mérito.

(REsp 1086843/PR, Relatora: Ministra Eliana Calmon, Órgão Julgador: T2 – Segunda Turma, Data do Julgamento: 06/08/2009, Data da Publicação/Fonte: DJe 21/08/2009)

Assim, é perfeita a autuação fiscal feita em nome do estabelecimento matriz da Recorrente, razão pela qual afastou a preliminar de nulidade apresentada. Destaco que, como bem pontuado pela decisão *a quo*, os demais pontos trazidos como preliminares pela Recorrente, na realidade, confundem-se com o mérito processual, de forma que serão avaliados no tópico abaixo.

MÉRITO

O ponto nevrálgico para a solução da presente controvérsia diz respeito à interpretação a ser dada ao artigo 22 da Lei n. 11.941/2009, cujo conteúdo dispõe que:

Art. 22. 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. (grifei)

Este foi o dispositivo utilizado para fundamentar o auto de infração lavrado contra a Recorrente, uma vez que a Fiscalização entendeu que houve desvio na finalidade na destinação dos bens relacionados à redução de alíquota estipulada pela legislação, acarretando, por conseguinte, na impossibilidade de ser mantido o benefício legal pretendido.

Com efeito, como consta do Relatório Fiscal (fls 21 a 39) a Recorrente possui uma filial (CNPJ 63.622.856/0002-08) situada na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim – RO (ALCGM), que comprara bens com benefício fiscal, estabelecidos pelo artigo 2º, §3º da Lei n. 10.996/2004, *in verbis*:

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 n. 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 pela Lei nº 11.945, de 2009). (grifei)

Ocorre que a Fiscalização constatou que essa filial situada na ALCGM procedeu a transferência das mercadorias para sua matriz em Vilhena/RO (dentro da Amazônia Ocidental, porém fora da ALCGM). Daí a constatação do “desvio de finalidade”, pois as mercadorias não teriam sido consumidas ou industrializadas na própria área incentivada, como determina o citado artigo 2º, §3º da Lei n. 10.996/2004

Efetivamente, pela leitura do artigo 2º, §3º da Lei 10.996/2004, conclui-se pelo desvio de finalidade apontado pela autoridade lançadora.

Afinal, o dispositivo em questão equipara à Zona Franca de Manaus (ZFM) tão somente as Áreas de Livre Comércio, e não à Amazônia Ocidental. Tais entidades jurídicas, muito embora sejam todas destinadas ao fim maior de promover o desenvolvimento da região Amazônica, não se confundem. Vejamos:

i) a Zona Franca de Manaus, regulamentada pelo Decreto-Lei n. 288/1967¹ é demarcada como o território à margem esquerda dos rios Negro e Amazonas, uma área contínua com uma superfície mínima de dez mil quilômetros quadrados, incluindo a cidade de Manaus e seus arredores;²

ii) as Áreas de Livre Comércio estão dispostas na Medida Provisória nº 451, e são a seguir especificadas: *ii.a)* Área de Livre Comércio de Tabatinga - ALCT, no Estado do Amazonas - Lei nº 7.965/1989; *ii.b)* Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim - ALCGM, no Estado de Rondônia - Lei nº 8.210/1991; *ii.c)* Áreas de Livre Comércio de Boa Vista - ALCBV e Bonfim - ALCB, no Estado de Roraima - Lei nº 8.256/1991; *ii.d)* Área de Livre Comércio de Macapá e Santana - ALCMS, no Estado do Amapá - Lei nº 8.387/1991; *ii.e)* Áreas de Livre Comércio de Brasiléia - ALCB e de Cruzeiro do Sul - ALCCS, no Estado do Acre - Lei nº 8.857/1994. As regras relativas à demarcação e extensão dessas Áreas de Livre Comércio constam das respectivas Leis que as criaram. No caso da ALCGM,³ a região foi demarcada com os seguintes limites: na margem

¹ Art 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

² Artigo 2º, (...)

§ 1º A área da Zona Franca terá um comprimento máximo contínuo nas margens esquerdas dos rios Negro e Amazonas, de cinquenta quilômetros a juzante de Manaus e de setenta quilômetros a montante desta cidade.

§ 2º A faixa da superfície dos rios adjacentes à Zona Franca, nas proximidades do pôrto ou portos desta, considera-se nela integrada, na extensão mínima de trezentos metros a contar da margem

³ Lei n. 8.210, de 19 de julho de 1991.

Cria a Área de livre Comércio de Guajará-Mirim, no Estado de Rondônia, e dá outras providências.

Art. 1º É criada, no Município de Guajará-Mirim, Estado de Rondônia, uma área de livre comércio de importação e exportação, sob regime fiscal especial, com a finalidade de promover o desenvolvimento das regiões fronteiriças do extremo noroeste daquele Estado e com o objetivo de incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos, segundo a política de integração latino-americana.

direita do Rio Mamoré, uma área contínua com a superfície de 82,50 km², envolvendo, inclusive, o perímetro urbano da Cidade de Guajará-Mirim, onde será instalada a Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim, ALCGM, incluindo locais próprios para entrepostamento de mercadorias a serem nacionalizadas ou reexportadas.

iii) A Amazônia Ocidental, por sua vez, é delimitada pelos dizeres do Decreto 291/1967, sendo constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima.

No sítio eletrônico da SUFRAMA (<http://www.suframa.gov.br/invest/zona-franca-de-manaus-abrangencia.cfm>) podemos encontrar a seguinte ilustração, que bem resume as delimitações geográficas da ZFM, das ALC e da Amazônia Ocidental:



Forçoso, dessarte, concluir que foi feita opção pelo legislador de estender a redução a zero da alíquota das Contribuições ao PIS e COFINS unicamente à ZFM e às ALC. A Amazônica Ocidental, onde encontra-se situada a matriz da Recorrente, não está abarcada pelo benefício fiscal em questão. Ressalto que o quanto disposto no artigo 1º do Decreto-Lei 356/68⁴ em nada altera a situação da Recorrente, uma vez que tal diploma jurídico equiparou a Amazônica Ocidental e as ALC à ZFM unicamente com relação aos benefícios concedidos pelo Decreto-Lei n. 288/67, que em nada dizem respeito ao presente caso.

Entendimento em sentido diverso, pelo menos no âmbito do processo administrativo - em que é impossível eventual declaração de inconstitucionalidade da lei (Súmula CARF n. 2) -, esbarra no artigo 111 do Código Tributário Nacional. Nesse ponto, saliento que o fundamento do artigo 111 é que o direito excepcional deve ser interpretado restritivamente, tendo em vista a indisponibilidade dos bens públicos. É assim que propõe a doutrina ao discorrer sobre a “interpretação literal”: o art. 111 determina que não deve ser utilizada interpretações extensivas, complacentes. E é também assim que vem decidindo o

⁴ Art. 1º - Ficam estendidos às áreas pioneiras, zonas de fronteira e outras localidades da Amazônia Ocidental favores fiscais concedidos pelo Decreto-Lei número 288, de 28 de fevereiro de 1967 e seu regulamento, aos bens e mercadorias recebidos, oriundos, beneficiados ou fabricados na Zona Franca de Manaus, para utilização e consumo interno naquelas áreas. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Superior Tribunal de Justiça, que no REsp 36366⁵ não permitiu e extensão de isenção para regimes jurídicos distintos, por ser desarrazoado ao intérprete ampliar a exoneração posta na lei.

Por essa razão, bem como por ser consabido que a legislação federal, ao disciplinar os diversos benefícios fiscais concedidos em prol do desenvolvimento da região amazônica, como determina a Constituição,⁶ trata de maneira distinta as três “áreas” em questão (e.g. discussão acerca do que se considera “produção regional” para fins do artigo 6º do Decreto 1.435/75, para aproveitamento de crédito de IPI), torna-se impossível ao intérprete em sede de julgamento administrativo promover exercício hermenêutico que vai na contramão do exposto dizer da lei e do contexto normativo infraconstitucional que a circunda.

Corroborando tudo quanto exposto, o Supremo Tribunal Federal também deu a mesma atenção à distinção entre os institutos sob análise, quando do julgamento da Adin nº 2.3489. Como bem realçado pelo Conselheiro Odassi Guerzoni Filho no Acórdão n. 3401-01.236:

no voto do Ministro Nelson Jobim, que tendo sido indagado pelo Ministro Moreira Alves sobre se o art. 40 do ADCT alcançaria a Amazônia Ocidental, foi enfático: “Referese à Zona Franca de Manaus, não alcançando a Amazônia Ocidental. (...)”, no que foi acompanhado pelos demais Ministros, inclusive pelo Ministro Marco Aurélio, que não havia atentado para o detalhe e que retificou seu voto nos seguintes termos: “(...) Penso que o cerne da questão está no envolvimento, em si, da Zona Franca de Manaus. Ela é que mereceu o tratamento e a proteção constitucionais. No caso, cuidase também, da Amazônia Ocidental e, aí, de áreas que extravasavam àquela alcançada pela Carta de 1988. Reajusto meu voto para limitar a concessão da liminar, fazendo no tocante à referência contida no inciso I do § 2º do art. 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.03724, de 23 de novembro de 2000, onde se lê ‘na Zona Franca de Manaus’”.

Pois bem. No presente caso, os bens foram transmitidos da filial (situada na ALCGM) para a matriz (dentro da Amazônia Ocidental, mas fora da ALC), de modo que não houve “o consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio”, como requer o artigo 2º, §3º da Lei n. 10.996/2004. Houve, portanto, desvio de finalidade estabelecido legalmente, a ensejar a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS pela responsável pelo desvio, nos moldes do artigo 22 da Lei n. 11.945/2009.

⁵ Tributário - befief - draw-back - distinções - isenção - ctn, art. 111, ii, lei n. 5025/66 (art. 55) - decreto-lei n. 24/66 - decreto-lei n. 37/66 (art. 78) - decreto-lei n. 1219/72.

1. Befief e draw-back, substancialmente, são regimes aduaneiros distintos, destoando considera-los equivalentes para o benefício fiscal da isenção.

2. A isenção e avessa as interpretações ampliativas, não se acomodando a filiação analógica (art. 111, ii, ctn).

3. A cumulação de benefícios fiscais depara-se no caso, com vedação explicitada (dec.-lei n. 1219/72, art. 15).

⁶ A efetividade da ideologia nacional desenvolvimentista é clara pelo texto de 1988, que elencou a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental da República (artigo 3º, inciso III) e da ordem econômica (artigo 170, inciso VI), tudo na linha iniciada pela Constituição de 1934 (artigo 177) e seguida pela Constituição de 1946 (artigo 199).

Cumpra trazer a baila o entendimento da doutrina⁷ justamente nesse sentido:

Tais alíquotas não se aplicam na hipótese de a pessoa jurídica situada na ZFM ou ALC apenas transferir os produtos para outro estabelecimento industrial seu, localizado fora dessas regiões. Logo, uma filial localizada fora da ZFM que receba mercadoria de sua matriz ali localizada, quando vender as mercadorias recebidas, não terá direito às alíquotas diferenciadas.

Por fim, destaco que, data máxima vênia, a Recorrente se confunde ao argumentar que a transferência de bens da filial para a matriz não gera receita e, portanto, não haveria incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Como já destacado alhures, a apuração das contribuições em questão é feita de forma centralizada, abarcando todos os estabelecimentos empresariais. A autuação fiscal ora analisada versa sobre a perda do benefício da alíquota zero em razão de desvio de finalidade estipulado pela lei, o que implica nas contribuições a recolher como um todo pela empresa responsável pela infração, não havendo, portanto, lugar para a discussão proposta pela Recorrente.

Tampouco existe a alegada “suposição” de venda para a área não incentivada. Com efeito, é cediço, pelas informações constantes nos autos, que foram transacionadas mercadorias entre a filial e a matriz da Recorrente.

Contudo, entendo que não deve prevalecer o entendimento da Fiscalização, ratificado pelo Acórdão recorrido, com relação às transmissões de mercadorias feitas com o destaque da Contribuição ao PIS e da COFINS nas notas fiscais. Não há nada nos autos que conteste o fato de que tais operações tenham sido submetidas à regular tributação pelas Contribuições sociais. Pelo contrário. A própria Fiscalização admite que as operações em questão (anexo 1 – arquivo não paginável) não gozaram da alíquota zero (o que se confirma pelas notas fiscais de fls. 40 a 83), tendo somente mantido a cobrança tributária sobre tais operações sob o argumento de que se a legislação determinou que as transações deveriam ser tributadas a alíquota zero, o contribuinte deveria ter assim efetuado, e havendo pagamentos indevidos, esses gerarão o respectivo indébito tributário.⁸

Ora, a argumentação é, além de contraditória com a própria motivação do auto de infração – fundado no fato de que a Recorrente não poderia fazer jus ao benefício fiscal – vai de encontro com o artigo 2º da Lei n. 9.784/1999, cujo conteúdo estabelece que a Administração Pública observará, entre outros princípios, o da razoabilidade, interesse público e eficiência. Esses princípios, sabiamente positivados na legislação federal, não deixam margem de dúvidas para soluções para casos como o presente, em que não há o menor sentido

⁷ BERGAMINI, Adolpho et all. PIS e COFINS na Teoria e na Prática. São Paulo: MP Editora. 2012. p. 588

⁸ Destaco o seguinte trecho do Relatório Fiscal sobre esse ponto:

“4.9 O contribuinte alegou que algumas compras que foram feitas pela filial em Guajará-Mirim não foram beneficiadas com a redução a 0 (zero) do PIS e da COFINS. O anexo I traz as notas fiscais elencadas pelo sujeito passivo com essa situação.

4.10 O que ocorreu no caso concreto foi a modificação dos critérios de incidência da regra-matriz. A incidência da norma de tributação não fica ao talante do sujeito passivo (no caso em questão, a redução a zero da alíquota do PIS e da COFINS) porque impositiva. De modo que, presentes os requisitos da lei (no caso a venda para a ALCGM por pessoa jurídica fora dessa área), a alíquota será zero e o recolhimento é indevido, podendo, inclusive, aquele fornecedor solicitar restituição.

4.11 Diante do exposto, mesmo que tenha ocorrido o recolhimento de PIS e COFINS, a fiscalizada, ao dar destinação diversa, fica responsável pelo tributo, pois o recolhimento é indevido podendo ocorrer, inclusive, um indébito tributário.

4.12 Dessa forma, as transferências de mercadorias que foram compradas com destaque de PIS e COFINS também compõem a base de cálculo pelos motivos acima expostos.

em cobrar-se em duplicidade determinado tributo, comprovadamente pago, esperando que o contribuinte posteriormente pleiteie a repetição do indébito.

Assim, se as operações já levaram ao devido ingresso dos tributos aos Cofres Públicos, devem ser subtraídas do total cobrado pela Administração Tributária no presente processo.

Tampouco é possível ser mantida a autuação fiscal no que tange à inserção do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo das Contribuições lançadas.

O Relatório Fiscal embasa tal pretensão nos termos a seguir (fls 29 e 30):

3.7 Com relação ao ICMS, as vendas para a ALCGM também são beneficiadas com redução a zero. Entretanto, o desvio de finalidade também ocasiona a perda do benefício. Nesses termos, os convênios 65/88, 52/92 e 25/08 do Confaz preceituam:

Convênio ICMS 65/88 do Confaz

Cláusula primeira: Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.(...)

Cláusula quinta: As mercadorias beneficiadas pela isenção prevista neste Convênio, quando saírem da Zona Franca de Manaus, perderão o direito àquela isenção, hipótese em que o imposto devido será cobrado pelo Estado de origem, salvo se o produto tiver sido objeto de industrialização naquela Zona.

Convênio ICMS 52/92 do Confaz

Cláusula primeira: Ficam estendidos às Áreas de Livre Comércio de Macapá e Santana, no Estado do Amapá, Bonfim e Boa Vista, no Estado de Roraima, Guajaramirim, no Estado de Rondônia, Tabatinga, no Estado do Amazonas, e Cruzeiro do Sul e Brasiléia, com extensão para o Município de Etipaciolândia, no Estado do Acre, os benefícios e as condições contidas no Convênio ICM 65/88 , de 6 de dezembro de 1988 (Nova redação dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 25/08, efeitos a partir de 24.10.08).

(...)

3.8 Desta forma, o ICMS que, no primeiro momento não era devido, e por isso não comporia a BC do PIS e da COFINS, torna-se devido e, por conseguinte, compõe a BC das referidas contribuições.

Ora, ao assim proceder, a autoridade fiscal federal extrapolou sua competência, interpretando a legislação estadual e imputando a perda do benefício fiscal referente ao ICMS à Recorrente, para fins de sua inclusão na base de cálculo da Contribuição

ao PIS e da COFINS. Não pode assim proceder, sob pena de clara usurpação de competência da Secretaria da Fazenda do Estado de Roraima (artigo 155, inciso II da Constituição).⁹ O que pode ocorrer entre as pessoas jurídicas de direito público interno é a troca de informações para ser dada maior efetividade ao trabalho de fiscalização e cobrança de tributos, nos exatos termos do artigo 199 do Código Tributário Nacional, mas nunca a simples usurpação de competência estadual pela União, como ocorreu no presente caso.¹⁰

No presente caso, o que temos, isto sim, são operações em que não houve recolhimento de ICMS, como salienta a própria autoridade lançadora ao analisar as notas fiscais referentes às transações fiscalizadas, não sendo possível, portanto, a inclusão do imposto estadual na base de cálculo das Contribuições sociais, por simples falta de substrato documental, econômico e jurídico para tanto.

Também nesse aspecto, dessarte, merece reforma a decisão *a quo*, para serem excluídos os montantes relativos ao ICMS indevidamente inseridos na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Multa confiscatória

A Recorrente brada ainda pela decretação do caráter confiscatório da multa que lhe foi aplicada, com base no artigo 150 inciso IV, além do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, todos estampados na Constituição Federal.

Entretanto, a argumentação da Recorrente não escapa de uma necessidade de aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2, *in verbis*:

Súmula CARF n° 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, no âmbito do processo administrativo fiscal é expressamente vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, por força do artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011.

Portanto, **não conheço** da alegação de que a multa seria confiscatória e, portanto, inconstitucional.

CONCLUSÃO

⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

¹⁰ Inclusive, observe-se que, na prática, seria possível que a autoridade estadual, analisando a legislação pertinente, entendessem que a Recorrente pode sim se valer do benefício fiscal relativa ao ICMS, sem que qualquer ônus seja trazido ao contribuinte.

Processo nº 10242.720337/2014-51
Acórdão n.º **3402-003.255**

S3-C4T2
Fl. 118

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente recurso voluntário, para: **i)** cancelar a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre às transmissões de mercadorias feitas com o destaque das Contribuições nas notas fiscais (anexo 1 – arquivo não paginável, notas fiscais de fls. 40 a 83); **ii)** cancelar a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz