



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10280.720343/2018-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-006.777 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrente LOCAVEL SERVIÇOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.
INOCORRÊNCIA. ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO INOVADO.
ARGUMENTO PRINCIPAL SUFICIENTE.

Não é nula a decisão de primeira instância que se fundamenta também em um argumento subsidiário inovado, quando o argumento principal adotado na decisão é bastante, por si só, para se concluir pela manutenção do lançamento.

PRECLUSÃO

Consideram-se não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente opostas à autoridade julgadora de primeira instância, precluindo-se o direito de a recorrente suscitá-las em segunda instância, exceto quando devam ser reconhecidas de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

DECADÊNCIA.

No caso de tributo lançado por homologação, a Administração Tributária dispõe do prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário a contar da data do fato gerador no caso de ter havido recolhimento e não ter ocorrido simulação, fraude ou conluio, e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de não ter havido recolhimento ou de ocorrência de simulação, fraude ou conluio.

ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO DE MACAPÁ E SANTANA. ZONA FRANCA DE MANAUS. TRANSFERÊNCIA DE VEÍCULO ADQUIRIDO. DESTINAÇÃO DIVERSA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO.

Ingressada a mercadoria na Área de Livre Comércio de Macapá e Santana ou na Zona Franca de Manaus para consumo ou industrialização, com redução a zero da alíquota do PIS incidente sobre a receita de venda da pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas, sua transferência ou revenda para qualquer localidade diversa sujeita o responsável pelo fato ao pagamento da contribuição e das penalidades cabíveis, como se a redução da alíquota não existisse.

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

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

DECADÊNCIA.

No caso de tributo lançado por homologação, a Administração Tributária dispõe do prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário a contar da data do fato gerador no caso de ter havido recolhimento e não ter ocorrido simulação, fraude ou conluio, e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de não ter havido recolhimento ou de ocorrência de simulação, fraude ou conluio.

ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO DE MACAPÁ E SANTANA, ZONA FRANCA DE MANAUS. TRANSFERÊNCIA DE VEÍCULO ADQUIRIDO. DESTINAÇÃO DIVERSA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO.

Ingressada a mercadoria na Área de Livre Comércio de Macapá e Santana ou na Zona Franca de Manaus para consumo ou industrialização, com redução a zero da alíquota da Cofins incidente sobre a receita de venda da pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas, sua transferência ou revenda para qualquer localidade diversa sujeita o responsável pelo fato ao pagamento da contribuição e das penalidades cabíveis, como se a redução da alíquota não existisse.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para (i) abater do lançamento os valores de contribuições constantes dos DARFs (Doc.4, e-fls.647 a 743), devidamente recolhidos, confirmados e disponíveis nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil; e (ii) reconhecer a decadência da competência de fevereiro/2013.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Rodrigo Mineiro Fernandes, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os seguintes autos de infração:

✓ de fls. 371/406, em que são exigidos R\$ 6.581.229,15 de Cofins não cumulativa concentrada (máquinas agrícolas e veículos), além de multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente aos períodos de apuração de 02/2013 a 12/2014; e

✓ de fls. 333/369, em que são exigidos R\$ 1.371.089,33 de PIS/Pasep não cumulativa concentrada (máquinas agrícolas e veículos), além de multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente aos períodos de apuração de 02/2013 a 12/2014.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal (fls. 264/332), a contribuinte foi selecionada por estar relacionada com as empresas envolvidas na "Operação Frota Virtual", que apurou que ela transferia veículos destinados à Zona Franca de Manaus (ZFM) e Áreas de Livre Comércio de Macapá e Santana (ALCMS), que possuem o benefício fiscal de redução de alíquota 0% do PIS/Cofins, para fora destas áreas incentivadas.

Relata que, em 09/09/2016, a contribuinte tomou ciência da abertura do procedimento fiscal. Descreve detalhadamente o procedimento fiscal realizado, todas as intimações feitas e as respostas da interessada. Informa que em 02/02/2018, pelo Ofício n.º 17/2018-DG/Detran, o Departamento de Trânsito do Estado do Pará entregou a relação de veículos transferidos da ZFM e ALCMS para o Pará, informando, entre outros dados, a placa do veículo, a data e a empresa responsável pela transferência, no caso, a Locavel Serviços Ltda.

Narra que, em análise aos dados repassados pelo DETRAN-PA e às notas fiscais eletrônicas cujo o destinatário era a Locavel, relacionadas no "DEMONSTRATIVO DE NFe DE VEÍCULOS ADQUIRIDOS PARA ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO DE MACAPÁ E SANTANA", constatou que 1.218 veículos foram adquiridos, entre 2013 e 2015, de empresas situadas fora da ALCMS e ZFM para estas mesmas áreas incentivadas e transferidos pela contribuinte para fora de tais áreas.

Aduz que, por isso, a contribuinte deu destino diverso aos veículos adquiridos sob as condições do §3º do art. 2º da Lei n.º 10.996, de 2004, que reduziu a 0% as alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM e ALCMS, por pessoa jurídica estabelecida fora destas zonas incentivadas.

Esclarece que a condição para que as vendas de veículos por empresas localizadas fora da ZFM e ALCMS para consumo por empresas situadas nestas regiões usufruam da redução a 0% das alíquotas de PIS e Cofins é a de que os veículos permaneçam nestas áreas por tempo indeterminado.

Afirma que a lei não estabelece prazo para a caducidade dessa condição, que, uma vez quebrada, perde-se o direito à alíquota zero do PIS/Cofins.

Assevera que a Locavel Serviços Ltda. é, assim, responsável pelo pagamento do PIS e da Cofins como se a redução a 0% não existisse, nos termos do art. 22 da Lei n.º 11.945, de 2009, cabendo à Fazenda Pública exigir o pagamento das contribuições devidas no prazo de 5 anos contados da data da transferência do veículo para fora das áreas incentivadas (ZFM e ALCMS) e juros com termo inicial na data da nota fiscal de venda emitida, como preconiza a Solução de Consulta Interna n.º 5 – Cosit, de 10 de abril de 2015.

Explica, ainda, que se aplica a substituição tributária do art. 65 da Lei n.º 11.196/2005 nas vendas para consumo ou industrialização realizadas para a ZFM ou ALCMS por pessoa jurídica estabelecida fora destas áreas incentivadas, que tenham

por objeto veículos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.485/2002 com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004, no caso veículos classificados nos códigos 87032100, 87032310 e 87042190 da TIPI.

Informa que a receita da venda destes produtos está sujeita à incidência à alíquota concentrada de 2% para o PIS e 9,6% para a Cofins.

Esclarece que, para determinação da base de cálculo da incidência destas contribuições, utilizou o valor total da nota fiscal eletrônica deduzido do IPI e do ICMS-ST destacados na nota fiscal e relacionados no Demonstrativo do Valor Tributável do PIS/Cofins.

Cientificada em 02/03/2018, a interessada interpôs impugnação em 28/03/2018, alegando, em síntese, o seguinte.

Relata que é empresa de locação de veículos com sede na cidade de Belém/PA e que a autuação tem como fundamento a suposta falta de recolhimento de Cofins e PIS/Pasep quando da saída de veículos adquiridos e depois retirados de áreas incentivadas da ZFM - Zona Franca de Manaus e/ou ALCMS - Área de Livre Comércio de Macapá e Santana, veículos adquiridos para estas áreas com redução a 0% da alíquota das contribuições sociais.

Aduz no tópico "NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. EXCESSO DE PRAZO. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DE PRORROGAÇÃO", que o Mandado de Procedimento Fiscal implica ordem específica para a instauração de procedimento relativo ao tributo e ao período indicados, no prazo estipulado e pelo auditor fiscal nomeado pela autoridade outorgante, o que significa que a ação fiscal deve se desenvolver nos estritos limites da outorga de poder de fiscalização.

Diz que, no presente caso, o Auditor Fiscal, em atendimento ao MPF (atualmente TDPF - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) nº 02.0.01.00-2016-00035-4 tinha prazo até o dia 23/12/2016 para concluir a fiscalização, mas que, apesar disso, houve diversas prorrogações, as quais descumpriram o comando legal.

Assevera que, para a prorrogação válida do TDPF, deve ser observado o comando do §3º do art. 33 do Decreto Federal nº 7.574/2011, de modo que deveria ter havido formalização desse ato e cientificação à contribuinte dentro do prazo de validade.

Aduz que a prorrogação foi feita inicialmente pelo TERMO DE CONTINUIDADE DE PROCEDIMENTO FISCAL nº 1, de 28/06/2017, ou seja, quando foi formalizada a primeira prorrogação, o procedimento já estava extinto há mais de 06 meses.

Entende que, assim, os demais termos de continuidade (n.ºs 02 e 03) são também nulos, já que o procedimento estava extinto.

Explica que a previsão legal quanto à competência do auditor fiscal destina-se a explicitar quais são os poderes e deveres inerentes ao cargo, mas que tal poder não pode ser exercido de forma ilimitada.

Alega que nem mesmo o poder-dever do agente fiscal de efetuar o lançamento, conforme a previsão do art. 142 do CTN, permite a atuação fora dos limites que lhe são conferidos pelo MPF/TDPF.

Afirma que os atos praticados pelo agente fiscal após a extinção do TDPF são nulos, uma vez que estava destituído de competência para continuar o procedimento instaurado.

Argumenta que uma das ilegalidades praticadas pela autoridade fiscal foi a prorrogação feita pelo "TERMO DE CONTINUIDADE N.º 01" seis meses após a extinção do processo, no qual foi solicitado ao DETRAN/PA, em 04/08/2017, e ao DENATRAN, informações sigilosas, ou seja, o seu sigilo foi quebrado por um procedimento nulo, gerando-lhe evidente prejuízo.

Alega que não foi expedido TDPF suplementar, mas tentativa por meios irregulares de prorrogação de um TDPF já extinto, de modo que a RFB agiu deliberadamente de maneira ilegal.

No tópico "DA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO EQUIPARADA À EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE", argumenta que a não incidência, isenção, imunidade e alíquota zero são institutos diferentes. Explica que a não incidência é a não inclusão de fatos econômicos nas hipóteses legais; isenção é vedação ao lançamento; imunidade é barreira constitucional à concretização da hipótese de incidência; já os impostos tributados à alíquota zero registram a ocorrência do fato gerador, pois há a hipótese de incidência prevista que resulta em "nada a pagar", uma vez que zera o elemento quantitativo do fato gerador.

Alega que tal distinção tem por objetivo esclarecer que os emitentes das notas fiscais ao consignarem alíquota 0% seguiram norma que não se aplica às operações realizadas com empresas estabelecidas na ZFM e ALCMS, consoante entendimento pacificado nos tribunais superiores, no caso, STF, STJ e TRF.

Aduz que o autor do feito fiscal fundamenta a ação fiscal em hipótese de alíquota 0%, o que não é o caso tanto para a ZFM como para a ALCMS, consoante legislação de regência que regulam as operações de venda de mercadorias por empresas sediadas fora da ZFM e da ALCMS para empresas localizadas nas respectivas áreas.

Sustenta que o Fiscal comete erro de interpretação da legislação tributária, uma vez que sustenta que a aquisição de veículos na ALCMS seria beneficiada com alíquota zero quando, na verdade, é equiparada à exportação, logo, imune aos tributos lançados.

Esclarece que a ALCMS foi criada pela Lei n.º 8.387/91, regulada pelo Decreto n.º 517/92, que no art. 8.º previu que a "*a venda de mercadorias nacionais ou nacionalizadas, efetuada por empresas estabelecidas fora da Área de Livre Comércio de Macapá e Santana - ALCMS, para empresas ali sediadas, é equiparada à exportação*".

Afirma que a tal equiparação à exportação das referidas vendas é pacificamente aceita pelo STJ, conforme acórdãos que traz aos autos.

Aduz que o art. 17 do Decreto 517/92, por outro lado, estipulou que as isenções ali tratadas vigorariam pelo prazo de 25 anos.

Entende que o §2.º do art. 149 da Constituição Federal afastou a incidência das contribuições sociais sobre as operações de exportação, o que também foi estabelecido no art. 5.º da Lei n.º 10.637/2002.

Reclama, ainda, pela observação do Ato Declaratório n.º 4 de 16 de novembro de 2017, do Procurador Geral da Fazenda Nacional, que determina a desistência de contestação da matéria no contencioso judicial "*nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4.º do Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da Cofins sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinada a pessoas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade*".

Aduz que o art. 22 da Lei n.º 11.945/2009 não se aplica às operações de venda de mercadorias à ALCMS, tendo em vista que o art. 8.º do Decreto n.º 517/92 não estabelece nenhuma condição de destinação, não podendo prosperar o lançamento relativamente a veículos adquiridos por empresa sediada naquela área.

Assevera que, *"da análise comparativa das normas que regulamentam a ZFM (art. 4.º do Decreto-Lei n.º 288/67) e a ALCMS (art. 8.º do Decreto n.º 517/92), verifica-se que no caso da ZFM encontra-se explícito que a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, deixando claro a condição, mas, no que se refere à ALCMS, não existe esta condicionante, de modo que a norma tão somente equipara à exportação as vendas de mercadorias nacionais ou nacionalizadas por empresas de fora para as empresas sediadas na ALCMS, contrariando claramente o entendimento do autor do feito fiscal"*.

Relata que, em virtude das normas manterem essa diferença, a fiscalização não individualizou nos autos de infração quais operações foram realizadas na ZFM e quais foram efetivadas na ALCMS, de modo a não ter meios de separar os valores por destinação, pugnano pela improcedência do crédito tributário.

No tópico "DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO INCENTIVO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE LIMITAÇÃO GEOGRÁFICA", diz não haver quaisquer condicionantes para gozar da imunidade conferida às operações de vendas de mercadorias nacionais ou nacionalizadas à empresas sediadas na ALCMS.

Afirma que, caso assim não se entenda, deve ser reconhecido que as próprias condições previstas na lei invocada pelo Fiscal foram devidamente cumpridas, nos termos do art. 2.º da Lei n.º 10.996/2004.

Esclarece que comprou os veículos e deles fez uso diretamente, como consumidora final, uma vez que são utilizados para locação de seus clientes.

Alega que o deslocamento geográfico do veículo para fora da ALCMS e ZFM não é suficiente para descaracterizar o benefício fiscal concedido, pois o incentivo tem como objetivo dinamizar a economia da região beneficiada.

Com base na ADI n.º 2.348-9, aduz que as compras de veículos realizadas geraram tributos (ICMS-ST, IPVA, além de outros), empregos e renda ao Estado do Amapá e nos Municípios beneficiados. Aduz que a partir do maior dinamismo econômico gerado por incentivos fiscais, o Poder Público pode ampliar o atendimento às necessidades sociais. Diz que o papel do incentivo fiscal, portanto, não é de restringir seu uso, mas sim ampliá-lo ao máximo, dentro dos limites interpretativos da norma, para atrair maior dinamismo à região incentivada. Aduz que tal objetivo foi alcançado, de modo que é inescapável o entendimento de que nenhum critério do incentivo tributário que o Fiscal entendeu aplicável ao caso foi descumprido, de modo que a autuação é insubsistente.

No tópico "DA MUDANÇA NOS CRITÉRIOS DE INTERPRETAÇÃO. EFICÁCIA APENAS PARA O FUTURO", afirma que a autuação jamais pode ser mantida, na medida em que significa uma mudança de interpretação realizada por parte da Receita Federal, de modo que apenas poderia ter eficácia para o futuro.

Explica que o Código Brasileiro de Trânsito incorporou as Resoluções do CONTRAN n.º 714/88 (saída de veículos da ZFM), a qual, por determinação da Secretaria da Receita Federal, define que as liberações para retiradas dos veículos serão processadas mediante pagamento apenas do IPI.

Relata que, corroborando tal assertiva, todos os documentos emitidos pelo Departamento de Trânsito para veículos com pagamento de IPI e sem qualquer

pagamento do PIS e da Cofins, nenhuma restrição era imposta, conforme documentação do anexo 04.

Esclarece que, em diversas oportunidades anteriores, fez várias retiradas de veículos das áreas incentivadas, obtendo quitação de tributos por parte da Receita Federal através das "AUTORIZAÇÕES DE BAIXA DE RESTRIÇÃO TRIBUTÁRIA" (muitas delas do mesmo período da atuação), exigindo para isto apenas a quitação do IPI e silente em relação ao PIS e a Cofins, conforme se depreende do acostado no anexo 05.

Informa que, por diversas vezes, quando da constatação de que veículos estavam circulando fora das ZFM/ALCMS, a RFB fez notificações e lavrou AINF em relação apenas ao IPI, conforme documentos do anexo 06.

Narra que todas as vezes que um veículo era retirado da ZFM/ALCMS se apresentava a documentação perante a Receita Federal e era procedida a baixa, o pagamento do tributo que era cobrado era apenas o IPI.

Aduz que, se o Fisco cobrava apenas o IPI para baixar a restrição e permitir a saída, é evidente que entendia que a mera modificação geográfica do veículo não dava azo à cobrança de PIS/Pasep ou Cofins.

Sustenta que eventual mudança nessa interpretação da legislação deve, necessariamente, se submeter ao disposto no art. 146 do CTN, que tem o objetivo de proteger a confiança que os contribuintes depositam nas interpretações e na atuação do Fisco. Aduz que, no caso em tela, havia um entendimento consolidado, derivado da interpretação da própria Receita Federal, de que a baixa de restrição tributária era condicionada exclusivamente ao IPI. Argumenta que eventual novo entendimento não poderia se aplicar a fatos geradores ocorridos antes desta mudança de interpretação. Alega que o art. 146 do CTN, fundado na segurança jurídica, proíbe a aplicação de novo critério jurídico adotado pela autoridade administrativa a fatos geradores anteriores à sua adoção, atestando a irretroatividade do novo critério.

Conclui que, ainda que se superem todas as questões acima sustentadas, a mudança no critério interpretativo adotado pelo Fisco apenas poderia ser aplicada para o futuro, razão pela qual deve ser declarado insubsistente o auto de infração.

No tópico "DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO", alega que a fiscalização, ao determinar a base de cálculo das contribuições, incorreu em grave e insanável erro, na medida em que não aplica a norma prevista no art. 2º da Lei n.º 10.485/2002, fato que alterou substancialmente o valor dos referidos autos em seu desfavor, uma vez que excluiu do valor das notas fiscais apenas o IPI e o ICMS/ST.

Aduz que deveria ser excluída da base de cálculo a comissão paga às concessionárias, sem a qual majora-se artificialmente e ilegalmente a base de cálculo. Informa que anexa Declaração de Comissionamento sobre Venda Direta, que revela a efetiva comissão da montadora concedida às concessionárias pela intermediação e/ou entrega dos veículos, o que demonstra o erro que torna inválido o Auto de Infração.

Entende que deve ser anulado os Autos de Infração, já que a referida omissão traduz vício insanável e, consoante o art. 32 do Decreto n.º 70.235/72, só é permitido alterar o lançamento de ofício em caso de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto.

Alega que não se aplica ao caso os arts. 145 ou 149 do CTN, o que torna improcedente o lançamento ora impugnado.

Requer a improcedência do lançamento, anulando-se os autos de infração.

Ato contínuo, a DRJ-CURITIBA (PR) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

VENDAS.VEÍCULOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. ALÍQUOTA ZERO. ALÍQUOTA ZERO. DESTINAÇÃO DIVERSA. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO.

As vendas de veículos efetuadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM e da ALCMS destinadas ao consumo ou industrialização nestas áreas estão sujeitas à alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins, todavia a concessão deste benefício fiscal está condicionada à destinação do bem ou do serviço, de modo que se for dado destino diverso ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a redução das alíquotas não existisse.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

VENDAS.VEÍCULOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. ALÍQUOTA ZERO. ALÍQUOTA ZERO. DESTINAÇÃO DIVERSA. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO.

As vendas de veículos efetuadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM e da ALCMS destinadas ao consumo ou industrialização nestas áreas estão sujeitas à alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins, todavia a concessão deste benefício fiscal está condicionada à destinação do bem ou do serviço, de modo que se for dado destino diverso ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a redução das alíquotas não existisse.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao sujeito passivo a comprovação dos fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda Pública.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as seguintes questões:

Preliminar

- i) Nulidade da Autuação: foram incluídas na autuação operações sobre as quais já houve pagamento de PIS/COFINS.

Mérito

- i) Decadência parcial
- ii) Alteração do critério jurídico da fiscalização: impossibilidade de se exigir a Contribuição ao PIS e a COFINS antes da emissão da Solução de Consulta n. 5/2015;
- iii) Ilegalidade da autuação por violação ao art. 100, III, do CTN: irretroatividade das normas complementares em matéria tributária;
- iv) Inaplicabilidade do artigo 22 da Lei 11.945/2009: imunidade das operações equiparadas à exportação;
- v) Inaplicabilidade ao caso concreto do artigo 65, §1º da Lei n. 11.196/2005: não houve revenda de mercadorias no concreto
- vi) Ilegalidade da exigência de PIS/COFINS relativos às aquisições feitas na ZFM e na ALC: pleno atendimento aos requisitos do artigo 2º da Lei 10.996/2004; e
- vii) Inexistência de simulação: houve efetivas operações de compra dos veículos por filiais sediadas na região da Zona Franca de Manaus (ZFM) e da Área Livre de Comércio de Macapá e Santana (ALCMS).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme antes consignado, a lide trata de dois autos de infração (PIS/PASEP e COFINS) não cumulativos concentrada (veículos), decorrentes da empresa ter dado destinação diversa as mercadorias, inicialmente destinadas à Área de Livre Comércio de Macapá e Santana (ALCMS) e Zona Franca de Manaus (ZFM), que, por força do §3º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, fariam jus a alíquota zero.

Informa a Fiscalização que, no período sob análise (2013 a 2015), a empresa Locavel adquiriu de empresas situadas fora da ALCMS e ZFM 1.218 veículos com o referido benefício que foram posteriormente transferidos para fora de tais áreas incentivadas. O comprador agindo dessa forma, no sentido das mercadorias não permanecerem nestas áreas por tempo indeterminado, não atendeu a condição determinante para que essas vendas usufríssem de redução de alíquota a 0%, incorrendo, conseqüentemente, no disposto no art.22 da Lei nº11.945/2009, que prescreve caber à Fazenda Pública exigir do responsável pela destinação diversa o pagamento das contribuições devidas no prazo de 5 anos contados da data da transferência do veículo para fora das áreas incentivadas (ZFM e ALCMS) e juros.

Feitas as considerações iniciais sobre os fatos envolvendo a lide, passa-se à análise das alegações da Recorrente em suas preliminares e mérito.

Preliminar

Nulidade da Autuação: foram incluídas na autuação operações sobre as quais já houve pagamento de PIS/COFINS

Nesse tópico, a Recorrente irressigna-se porque a Fiscalização não teria considerado na autuação os valores de contribuição ao PIS e COFINS recolhidos, de acordo com os DARFs juntados aos autos.

Conforme esclarece, parte das operações objeto da autuação foi oferecida à tributação pela Recorrente, conforme comprovantes de recolhimentos anexos (**doc. 04**). Trata-se, especificamente, das aquisições descritas às fls. 331 destes autos, conforme reprodução abaixo:

10/10/2014	333077	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22GX8018972	74.249,48	2.162,61	6.754,63
03/12/2014	343156	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G2F8020140	74.249,48	2.162,61	6.754,63
03/12/2014	343157	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G1F8020145	74.249,48	2.162,61	6.754,63
03/12/2014	343158	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G9F8020149	74.249,48	2.162,61	6.754,63
03/12/2014	343160	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G8F8020157	74.249,48	2.162,61	6.754,63
03/12/2014	343162	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G2F8020171	74.249,48	2.162,61	6.754,63
03/12/2014	343165	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G6F8020187	74.249,48	2.162,61	6.754,63
03/12/2014	343167	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G0F8020203	74.249,48	2.162,61	6.754,63
03/12/2014	343168	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G8F8020210	74.249,48	2.162,61	6.754,63
03/12/2014	343170	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G7F8020229	74.249,48	2.162,61	6.754,63
03/12/2014	343174	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G5F8020245	74.249,48	2.162,61	6.754,63
03/12/2014	343175	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G9F8020250	74.249,48	2.162,61	6.754,63
04/12/2014	343361	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22GX8020175	74.249,48	2.162,61	6.754,63
04/12/2014	343365	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G1F8020260	74.249,48	2.162,61	6.754,63
04/12/2014	343366	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G9F8020278	74.249,48	2.162,61	6.754,63
04/12/2014	343410	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22GX8020130	74.249,48	2.162,61	6.754,63
04/12/2014	343412	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22GX8020225	74.249,48	2.162,61	6.754,63
04/12/2014	343413	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G7F8020232	74.249,48	2.162,61	6.754,63
05/12/2014	343708	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G7F8020263	74.249,48	2.162,61	6.754,63
05/12/2014	343758	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G6F8020271	74.249,48	2.162,61	6.754,63
05/12/2014	343759	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G9F8020295	74.249,48	2.162,61	6.754,63
08/12/2014	344065	59.104.760/0005-15	TOYOTA DO BRASIL LTDA	HILUX CD 4X4 AC	8AJFY22G6F8020304	74.249,48	2.162,61	6.754,63

Conforme preconiza o art. 150 do CTN (Lei nº5.172/66), todos os pagamentos efetuados pelo contribuinte ou valores retidos por terceiros devem ser considerados na lavratura do auto de infração. Eis o conteúdo do dispositivo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

[...]

(negritos nossos)

Nesse passo, não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo (os pagamentos) ou por terceiros (as retenções por meio das fontes pagadoras), visando à extinção total ou parcial dos créditos tributários (§ 2º do art. 150, CTN).

Depreende-se, assim, do § 3º do citado dispositivo que a Fazenda Pública na modalidade de lançamento por homologação, como se dá no presente caso, poderá apurar, dentro do prazo de 5 anos da data do fato gerador, eventuais diferenças devidas excedentes aos valores

previamente constituídos pelo contribuinte, mas deverá nessa apuração levar em consideração todos os pagamentos efetuados pelo próprio contribuinte ou valores retidos por terceiros.

Dessa forma, por expressa disposição legal, no lançamento fiscal ora analisado, todos os pagamentos deveriam ter sido abatidos do valor apurado pela Fiscalização para constar do lançamento apenas o valor devido líquido. Por conseguinte, a Autoridade Tributária deve abater do lançamento os valores de contribuições constantes dos DARFs (Doc.4, fls.647 a 743), desde que tenham sido devidamente recolhidos, confirmados e disponíveis nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Cabe, ainda, ressaltar que o PAF, em seu art. 60, permite a correção de erros no lançamento, não sendo na situação em apreço configurada qualquer das hipóteses de nulidade presentes no art.59 do PAF, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

(negrito nosso)

Assim, não estando configurada a incompetência de autoridade ou o cerceamento do direito de defesa, posto que os erros apontados são identificáveis e sanáveis, nega-se provimento a nulidade integral do lançamento. Considera-se, porém, procedente que os valores dos DARFs constantes faz fls.647 a 743 (confirmados e disponíveis nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil) sejam abatidos do lançamento, por força do inciso I do art. 156, do CTN.

Mérito

Decadência parcial

A Recorrente argumenta que o presente lançamento abrange os períodos de fevereiro/2013 a dezembro de 2014 e que o crédito tributário somente foi constituído em 05.03.2018 – data da ciência do Auto de Infração –, assim sendo, encontram-se extintos os créditos que abrangem o período de fevereiro de 2013. Isso, pois, transcorreram mais de 5 anos entre a ocorrência do fato jurídico questionado e a ciência da Recorrente quanto à lavratura desta autuação. Juntou, ainda, aos autos comprovantes de recolhimento parcial do PIS e COFINS (doc.05, fls.644 e 645).

Como se sabe, o CTN estabelece o prazo de cinco anos como prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente ao tributo. Quanto ao termo inicial de contagem do prazo de decadência, o Código possui duas regras: a primeira estabelece como

prazo inicial a data do fato gerador, no caso de ter ocorrido antecipação de pagamento do tributo (artigos 150, § 4º) e a segunda regra estabelece como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento ou quando houver dolo fraude ou simulação (inciso I do art.173). Eis os dispositivos citados:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º **Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

(negrito nosso)

No caso concreto, como a multa não é qualificada e consta comprovação do pagamento antecipado, deve então ser adotada a regra geral de contagem do quinquênio a partir do fato gerador. Verifica-se que o período de apuração mais antigo corresponde ao mês de fevereiro/2013, com dia inicial do prazo decadencial em 01/03/2013. O termo final do referido prazo se deu em 28/02/2018. Como a ciência do auto de infração se deu em 05/03/2018, tem-se que o período de fevereiro/2013 foi alcançado pela decadência.

Alteração do critério jurídico da fiscalização: impossibilidade de se exigir a Contribuição ao PIS e a COFINS antes da emissão da Solução de Consulta n. 5/2015 e Ilegalidade da autuação por violação ao art. 100, III, do CTN: irretroatividade das normas complementares em matéria tributária

Nesses tópicos, argumenta a Recorrente nos seguintes termos:

Em 11.09.2013, a Recorrente teve lavrado contra si Auto de Infração para exigir suposto débito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (fls. 158/167). A autuação foi fundamentada do seguinte modo:

001 - DESCUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES DA ISENÇÃO - INTERNAÇÃO - AO/ ALC/ZFM - SAÍDA COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL

Trata presente auto de (processo fiscal: 10.236.720.047/2013-14) de lançamento de ofício e cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI -, cuja peça inicial é o Boletim de Ocorrência da Polícia Rodoviária Federal - BOP nº 34031007131630, lavrado em 10 de julho de 2013, em função de ter sido encontrado veículo com benefício tributário circulando fora da Área de Livre Comércio. Com vistas a elucidar possíveis dúvidas acerca das implicações decorrentes da constatação objeto do referido termo, convém trazer ao processo um pequeno esclarecimento sobre o assunto, com base na legislação regente.

A legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, veiculada pelo Decreto 7212/15 de junho de 2010, estabelece - em seu Art. 117 - que os produtos nacionais ou nacionalizados que entrarem na Área de Livre Comércio de Macapá e Santana (ALCMS) estarão isentos do imposto quando destinados às finalidades mencionadas no art. 116, verbis:

Art. 117. Os produtos nacionais ou nacionalizados, que entrarem na ALCMS, estarão isentos do imposto quando destinados às finalidades mencionadas no art. 116 (Lei nº 8.256, de 1991, art. 7º, Lei nº 8.387, de 1991, art. 11, caput e § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 110).

Art. 116. A entrada de produtos estrangeiros na Área de Livre Comércio de Macapá e Santana - ALCMS far-se-á com suspensão do imposto, que será convertida em isenção quando forem destinados a (Lei nº 8.256, de 1991, art. 4º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 11, caput e § 2º):

I - consumo e venda, internos;

[...]

Observa-se, portanto, que é condição estabelecida para a fruição da isenção o seu consumo/venda realizados internamente à Área de Livre Comércio abrangida pelo

Trata-se, assim, exatamente da mesma alegação fática presente nas autuações lavradas neste processo: a suposta existência de veículo transitando fora da zona incentivada – embora, neste caso, exista o vício de se presumir que os veículos transitam no local de registro, cujo equívoco já foi demonstrado.

Ocorre que, diferentemente do que agora se pratica, naquela oportunidade houve somente a exigência do IPI, não sendo considerados devidos Contribuição ao PIS e COFINS.

Somente isto é suficiente para demonstrar que está presente o requisito estabelecido por este CARF para a aplicação do art. 146 do CTN: **houve a aplicação, sobre o mesmo fato, de critérios jurídicos distintos.**

Mas há outro fator que reforça a alteração do critério jurídico neste caso. É que, em 31.07.2013 – pouco antes da lavratura do primeiro Auto de Infração, exigindo suposto débito de IPI –, foi formulada Consulta Interna no âmbito da Receita Federal do Brasil, exatamente para esclarecer o seguinte ponto: legalidade da cobrança da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre bens que ingressaram nas áreas da ZFM ou ALC e, em seguida, tiveram destinação territorial diversa.

Em 10.04.2015, foi emitida a Solução de Consulta Interna Cosit n. 05.2015, que determinou que seria cabível a cobrança dessas contribuições (**doc. 06**), nos casos de destinação inadequada dos bens.

Com isso, fica demonstrado que houve alteração efetiva dos critérios jurídicos utilizados pelas autoridades administrativas, que tomaram conclusões diferentes sobre os mesmos fatos, envolvendo o mesmo contribuinte.

Daí a razão pela qual o ato normativo interno determinando a cobrança – em sentido diverso do que era efetuado antes, como devidamente demonstrado nestes autos –, somente pode ser aplicado, em conjunto com o critério jurídico que sustenta, aos fatos geradores posteriores à sua edição.

(...)

As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são apresentadas pelo art. 100, III do Código Tributário Nacional como normas complementares das leis em matéria tributária. Em outras palavras, é dever do contribuinte não só cumprir as disposições legais, como também se atentar para as manifestações de entendimento expressas pelos órgãos da administração tributária.

(...)

No presente caso, a autuação toma por base entendimento firmado pelos órgãos da Receita Federal por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 5, publicada em 24/03/2014. A Consulta foi formulada esclarecer dúvidas da própria administração tributária quanto à exigência de crédito tributário quando verificado o desvio da finalidade do benefício fiscal vinculado a mercadorias nacionais que ingressaram na ZFM e/ou nas ALC.

(...)

Ou seja: no momento em que realizadas as transferências que deram ensejo à presente impugnação, vigorava, ainda, legítimo entendimento a respeito da não exigência de PIS/COFINS na transferência de automóvel adquirido na ZFM/ALC para outros entes da Federação, em razão de norma complementar à legislação tributária editada pela própria administração pública, de aplicação obrigatória aos contribuintes, nos termos do art. 100, III do CTN. Assim, apenas a fatos geradores posteriores à publicação do ato normativo em referência poderá ser exigida a cobrança de PIS/COFINS – e desde que verificado o desvio de finalidade do bem adquirido.

Em suma, a Recorrente pleiteia que a situação descrita se enquadre nos dispositivos dos arts. 100 e 146, do CTN, a fim de cancelar a exigência fiscal. Abaixo o conteúdo dos dispositivos citados:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III- as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

(...)

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

De plano, entendo que a situação em apreço não se subsume aquela constante no inciso III do art.100, do CTN. O fato do Fisco não haver identificado anteriormente, em outras fiscalizações de tributo diverso, uma determinada infração praticada pelo contribuinte com relação às contribuições, não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade

desta conduta, e tampouco isso pode ser caracterizada como “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, que lhe atribua foros de “norma complementar de lei”. Por hipótese, caso prevalecesse o entendimento esposado na tese da recorrente, como bem lembrado pelo Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira no acórdão n.º 3201005.424, seria mister do Fisco manifestar-se sobre todas as condutas do contribuinte no período fiscalizado, sob pena de se interpretar qualquer omissão como reconhecimento tácito de validade de conduta, e mais, com atributos de “prática reiterada da administração”, o que seria um completo absurdo.

Além disso, como ressaltou o Julgador *a quo*, os documentos que a interessada trouxe aos autos não têm o condão de demonstrar qualquer mudança de critério jurídico ou interpretação por parte da RFB. Os documentos que a interessada trouxe demonstram apenas o pagamento de IPI, imposto que não é objeto deste processo, de modo que eles não comprovam que a RFB entendia, à época de sua emissão, que não incidia o PIS/Pasep e a Cofins em tais operações.

Ademais, como é cediço, a alteração de critério jurídico citado no art.146 do CTN impede a lavratura de outro Auto de Infração relativo a um mesmo lançamento, e não a lançamentos diversos, como citado no presente caso. Não se identifica, assim, no caso concreto mudança de critério jurídico utilizado pela Fiscalização ou pelo órgão julgador de primeira instância.

Nega-se, assim, provimento ao recurso nesses tópicos.

Inaplicabilidade do artigo 22 da Lei 11.945/2009: imunidade das operações equiparadas à exportação

A Recorrente afirma que as operações de compra de veículos envolvidas estão acobertadas pelo manto da imunidade. Sendo assim, o dispositivo legal utilizado pela Fiscalização como fundamento da autuação não teria aplicação ao caso (art.22 da Lei n.º11.945/2009), pois ele apenas regula as situações de destinação diversa referentes aos casos de **não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas. Abaixo, o conteúdo do dispositivo citado:**

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.

Nesse passo, afirma que a aplicação da referida norma de responsabilidade está restrita às hipóteses taxativamente prescritas, restringindo-se, pois, aos casos em que a tributação do PIS e COFINS não ocorrer por força de **isenção, suspensão, não incidência e/ou alíquota zero**. A existência de imunidade, aplicável ao caso ora analisado, não autoriza a aplicação de referida regra.

Continua a Recorrente em sua argumentação, afirmando que está-se diante, no caso concreto, de **operação imune**, dada sua equiparação à exportação. Além da saída temporária ou definitiva de bens e serviços com destino ao exterior (exportação propriamente dita), também se configuram como exportação, para fins jurídicos, determinadas remessas realizadas dentro dos limites geográficos do Brasil, expressamente assim qualificadas pela legislação. É justamente o caso da Zona Franca de Manaus e da Área de Livre Comércio, com fundamentos nos dispositivos legais a seguir transcritos:

Remessas para a Zona Franca de Manaus – Decreto-Lei n.º 288/1967

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Remessa à Área de Livre Comércio – Decreto nº 517/1992

Art. 8º A venda de mercadorias nacionais ou nacionalizadas, efetuada por empresas estabelecidas fora da Área de Livre Comércio de Macapá e Santana - ALCMS, para empresas ali sediadas, é equiparada à exportação.

A Recorrente ainda apresenta jurisprudência deste Tribunal Administrativo e do STJ onde as operações de remessa para Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio equiparam-se à exportação, não se sujeitando à tributação por força da norma imunizante.

Por fim, conclui a Recorrente que se há imunidade, é claro, não há competência para tributar. E, se não há competência para tributar, não há que se falar em redução de alíquota ou concessão de isenção. **Nesse sentido, é inaplicável, por carência de qualquer fundamento constitucional, a regra do art. 2º da Lei 10.996/2004. Afinal, havendo norma imunizante, não há que se falar em benefício fiscal de redução de alíquota a zero. E, ainda, havendo imunidade, não é aplicável a regra de responsabilidade prescrita pelo já citado art. 22 da Lei 11.945/2009.** Isso pois, como visto, trata-se de norma especificamente incidente em casos de isenção, suspensão, não incidência e/ou alíquota zero.

Expostas as principais razões da Recorrente visando a insubsistência da autuação, passa-se à análise da sua procedência, ou não.

Como antes consignado, a incidência das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS à ZFM e ALCMS é regulada pela Lei nº10.996/2004, *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.

(...)

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

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica aos produtos de que trata o art. 14 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

A responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes, no caso de desvio de finalidade das mercadorias enviadas para a ZFM e ALCMS, é estabelecida na Lei nº11.945/2009, *in verbis*:

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.

Assim, prescrevem os dispositivos transcritos que na 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 seu desvio de finalidade implicará responsabilização do causador pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009.

Conforme se confere na planilha de fls.271 a 303, está devidamente comprovado nos autos que todos os veículos adquiridos por empresa filial do grupo Locavel domiciliada na região do ZFM e ALCMS foram transferidos em curto espaço de tempo (geralmente em um ou dois meses) para regiões fora das áreas beneficiadas pelo benefício. Esse fato não é contestado pela empresa em seu recurso, sendo inclusive confirmada a ocorrência.

Configurada o desvio de finalidade, posto que a fruição do benefício de redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para produtos utilizados para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM) está condicionada à permanência desses bens na referida localidade, deve-se aplicar a tributação prevista no art.65 da Lei nº11.196/2005, como se o benefício não existisse (sai o regime favorecido e volta o regime normal), conforme dispõe o art. 22 da Lei nº 11.945/2009, ficando o responsável pelo desvio de finalidade responsável pelo pagamento dos tributos e demais penalidades cabíveis.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal já se posicionou sobre essa questão na Solução de Consulta Interna COSIT nº123, de 26 de março de 2019, cuja ementa transcrevo parcialmente:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

ZONA FRANCA DE MANAUS. REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS. DESVIO DE FINALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO DA COFINS. PENALIDADES CABÍVEIS. PRAZO DECADENCIAL.

Na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero da alíquota da Cofins estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM), o desvio da destinação das mercadorias implicará responsabilização do causador 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.

Quanto a pretensa equiparação à exportação das receitas de vendas efetuadas a adquirente localizada na ZFM e ALCMS, a questão foi decidida pela Câmara Superior no julgamento de recurso especial, no processo nº 19515.003138/200692, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no acórdão nº 9303005.787, de 20/09/2017, cujas razões de decidir adoto nesse voto:

Para mim, é decisiva a mera transcrição do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67:

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, **constantes da legislação em vigor**, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Vejam agora o dispositivo que estabeleceu a imunidade em discussão das contribuições sociais nas exportações (e, veja-se bem, atingindo somente as receitas de

exportação para o exterior stricto sensu, e resultante de uma Emenda de 2011, ou seja, treze anos depois da promulgação da Constituição):

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: **I** não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Assim, quando foi editado o DecretoLei nº 288/67 e, mesmo quando foram prorrogados os benefícios dados à ZFM pelo ADCT, nem se cogitava em imunidade para as contribuições sociais.

Aliás, vejamos também o que diz o art. 40 do ADCT:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Mas esta questão temporal, obviamente em nada influenciaria se os citados dispositivos relativos à ZFM falassem em imunidade. Ocorre, no entanto, que imunidade é limitação da competência tributária, por definição, constitucional. Incentivo fiscal, como a isenção, é dado por lei, ainda mais específica (art. 150, § 6º, da Constituição Federal), com interpretação da mais restritiva (art. 111, II, do CTN), e não extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (art. 177, II, também do CTN).

Afastada a alegação de imunidade, passemos à análise do que historicamente diz a legislação a respeito da vendas no mercado interno para a ZFM (o que inclui também os Decretos, a teor do art. 96 do CTN e que, salvo em algumas exceções – nos quais o presente caso não se enquadra – devem ser observados pelos Conselheiros do CARF, conforme preceitua nosso Regimento).

Ao contrário do que pretende levar a crer a recorrente, houve muitas exclusões expressas das vendas à Zona Franca de Manaus nos casos de isenções para exportações para o exterior que atingissem as contribuições, e isto tem como principal razão de ser que estas exações (antes nem consideradas tributos) terem a finalidade precípua de financiar a seguridade social, o que, como enfatizado na Constituição, deve ser feito por toda a sociedade.

No caso do IPI, por exemplo, sempre houve a isenção, inclusive regulada por Decreto (mas, com restrições a diversos produtos, o que seria inconcebível em uma imunidade “generalizada”, sendo ainda mais incoerente buscar um tratamento “homogêneo” para todo e qualquer tributo – e isto está, repito, claríssimo no art 4º do DecretoLei nº 288/67, quando fala em “efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor”).

Então, o que importa, é a legislação em vigor na época da ocorrência dos fatos geradores.

Há que se reconhecer que as várias mudanças havidas – especialmente por Medidas Provisórias, inclusive atingidas por decisões do STF (ainda que de forma temporária)

– trazem alguma dificuldade para o intérprete, mas a PGFN, em suas Contrarrazões, fez um análise mais que detalhada, concluindo “pela inexistência de

norma geral de isenção de PIS e Cofins acobertando, de forma indiscriminada, as vendas de mercadorias a empresas situadas na Zona Franca de Manaus”.

O que efetivamente deve ser tomado como base é o art. 2º da Lei nº 10.996/2004:

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. (Vide Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

Não faria qualquer sentido esta redução a zero da alíquota ser inserida no ordenamento jurídico se já houvesse a isenção, **ou, mais injustificadamente ainda, a imunidade** (isto sem falar que este dispositivo sofreu restrições pelo art. 21 da Lei nº 13.137/2015, que excluiu vários produtos do benefício, remetendo aos listados no art. 14 da Lei nº 13.097/2015).

E esta lei, conforme reza seu art. 6º, entrou em vigor na data de sua publicação, que se deu 16/12/2004, mesma data em que passou a ter eficácia o seu Decreto regulamentador (nº 5.310/2004), devidamente aplicado pela Fiscalização em recálculo feito em procedimento de Diligência, procedimento acatado pela Instância de Piso e no Acórdão Recorrido.

Ex positis, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(negritos originais)

Em suma, percebe-se pelo trecho transcrito, que a CSRF conclui que a limitação constitucional para instituição de contribuições sociais somente atinge as receitas decorrentes de exportação para o exterior, não abarcando as saídas para ZFM;

Ademais, em que pese o esforço da recorrente de tentar demonstrar que as operações em comento se equiparam a exportações, entendo que admitir essa tese seria afastar os dispositivos válidos e vigentes da Lei nº 10.996/2004 que estabelecem que as operações em comento estão no campo de incidência das contribuições ao PIS e COFINS, sendo isso bem diferente de imunidade, como reque a Recorrente. É de conhecimento geral que a imunidade é uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada. Se lei vigente estabelece alíquota zero para as contribuições nas operações de vendas em comento, o legislador infraconstitucional entendeu que elas não são destinatárias de imunidade e estão no campo de incidência das contribuições. Portanto, para se considerar que o caso concreto se refira a imunidade ao invés de incidência (alíquota zero), como entende a Recorrente, seria necessária a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos de lei em comento pelo poder judiciário no sentido de que tais receitas estariam acobertadas pela imunidade das exportações, o que não se observa no presente caso.

Como se sabe, esse Colegiado está impedido de analisar a validade de lei porque essa atividade é de competência exclusiva do poder judiciário.

Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº2 determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Inaplicabilidade ao caso concreto do artigo 65, §1º da Lei n. 11.196/2005: não houve revenda de mercadorias no concreto

Afirma a Recorrente que não realizou, em momento algum, a revenda dos bens adquiridos da ZFM ou a ALCMS, por isso, seria inaplicável ao caso o §1º do art. 65, da Lei 11.196/2005. Eis o conteúdo do dispositivo citado:

Art. 65. Nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM dos produtos relacionados nos incisos I a VII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, aplica-se o disposto no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência) (Produção de efeitos)

§ 1º No caso deste artigo, nas vendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente na forma do caput deste artigo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão às alíquotas previstas:

I - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 ;

II - na alínea b do inciso I do art. 1º e do art. 2º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

IV - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

V - nos incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

VI - (Revogado) ; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência) (Produção de efeitos)

VII - (Revogado) ; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência) (Produção de efeitos)

VIII - (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência) (Produção de efeitos)

§ 2º O produtor, fabricante ou importador, no caso deste artigo, fica obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica de que trata o § 1º deste artigo.

(negritos nossos)

É o que se infere da própria autuação, que afirma, em acordo com o de fato ocorrido, que os veículos em questão foram objeto de mera transferência entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, não de compra e venda.

Logo, conclui que, por não haver operação onerosa com transferência da titularidade – elementos inerentes a qualquer venda ou revenda –, não há que se cogitar da aplicação do §1º do art. 65, da Lei 11.196/2005.

Observa-se que tal temática não foi suscitada em sede de impugnação, não podendo mais ser analisada nesta instância administrativa por não se constituírem matérias de ordem pública, tendo, por isso, ocorrido a preclusão, de acordo com o art.17 do Decreto nº70.235/72.

Desse modo, não se conhece desse tema por ocorrência de preclusão.

Ilegalidade da exigência de PIS/COFINS relativos às aquisições feitas na ZFM e na ALC: pleno atendimento aos requisitos do artigo 2º da Lei 10.996/2004

Em suma, nesse tópico, argumenta a Recorrente que, se houve aquisição de mercadorias por pessoas jurídicas localizadas na ZFM e na ALC e destinadas ao exercício de atividade econômica por essas mesmas empresas nessas áreas, tem-se o perfeito atendimento da regra do art. 2º da Lei 10.996/2004, seja em sua finalidade precípua, seja em seus termos mais literais. Além disso, a posterior transferência dos veículos adquiridos para outras filiais/matriz da Recorrente não implicariam qualquer conclusão distinta da aqui exposta. Afinal, a transferência de bens do ativo entre unidades de uma mesma pessoa jurídica é circunstância normal e esperada, decorrente da simples necessidade de atendimento a variações de demanda, que em nada descaracteriza ou vicia as compras realizadas pelas unidades localizadas nas zonas beneficiadas.

Como antes consignado, é incontroverso nos autos que os veículos após adquiridos foram transferidos em curto prazo (um ou dois meses) para outra região fora das zonas incentivadas da ZFM e ALCMS.

Observa-se que, pelo art.2º da Lei nº 10.996/2004, para a venda à ZFM e ALCMS usufruir do benefício fiscal da alíquota zero tem como condição que a mercadoria seja destinada ao consumo ou à industrialização na própria região . O § 1º do próprio artigo define o que vem a ser vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus – ZFM, *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. (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 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.

(negrito nosso)

Pelo trecho transcrito, percebe-se que a mercadoria adquirida deve ser consumida ou industrializada na própria Zona Franca de Manaus.

Como no caso concreto não há de se falar em industrialização, a modalidade de utilização da mercadoria devia se dar pelo consumo, no qual haveria de ser pela utilização direta do veículo pela adquirente na própria região da ZFM. Se a empresa, após a aquisição, quase que imediatamente, transferiu os veículos adquiridos para utilização, ainda que para utilização de forma direta por outra filial da mesma empresa, mas em região diversa, resta evidente que a empresa não cumpriu a condição estabelecida no dispositivo citado para usufruir do benefício da alíquota zero.

Por conseguinte, a aplicação do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, pressupõe a permanência dos veículos na Zona Franca de Manaus por prazo indeterminado, restando caracterizado que a empresa não atendeu a essa condição.

Inexistência de simulação: houve efetivas operações de compra dos veículos por filiais sediadas na região da Zona Franca de Manaus (ZFM) e da Área Livre de Comércio de Macapá e Santana (ALCMS)

Argumenta a Recorrente que, diversamente do feito pela Fiscalização, o acórdão recorrido fundamenta a sua conclusão numa suposta simulação de operações por parte da Recorrente. Afirma, em síntese, que não teriam ocorrido vendas à ZFM e ALC, mas sim

simulação dessas operações, pois os veículos teriam sido destinados, na realidade, ao Estado do Pará.

De fato, observa-se na decisão recorrida que o Julgador cita a ocorrência de simulação nas operações aqui analisadas, embora não se encontre qualquer acusação nesse sentido na autuação fiscal.

Por outro lado, observa-se também que o Julgador *a quo* utilizou a simulação como argumento subsidiário para fundamentar a sua decisão, não havendo que se falar, por isso, em nulidade da decisão .pois ela se manteria mesmo que não se considerasse esse fundamento subsidiário da simulação. O julgamento, dessa forma, foi baseado fundamentalmente no fato de que a empresa foi a responsável pelo desvio de finalidade das mercadorias adquiridas com o benefício da alíquota zero, o qual é suficiente para a manutenção do lançamento.

Assim, mesmo considerando que a decisão da DRJ inovou em relação a essa matéria, isso não seria motivo para o cancelamento da autuação, posto que o argumento principal adotado na decisão é suficiente para a manutenção do lançamento.

|Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de reconhecer parcialmente do recurso e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para abater os pagamentos devidamente confirmados e disponíveis nos sistemas da SRF, constantes do Doc.4, fls. 647 a 743, e reconhecer a decadência do mês de fevereiro/2013.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator