MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10280.727606/2022-64**
ACÓRDÃO	3201-012.521 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	BEMOL S/A

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/06/2017 a 31/12/2018

PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Constatado o adimplemento da obrigação tributária, deve ser cancelado o lançamento por falta de recolhimento, bem como seus acréscimos legais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

A DRJ deu provimento parcial à impugnação para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, para cancelar integralmente o lançamento de exigências de PIS e Cofins. Segue-se com o relatório da referida decisão, que resume o **lançamento e relatório fiscal**:

Original

DOCUMENTO VALIDADO

Trata o presente processo dos Autos de Infração lavrados pela DRF/Belém/PA para exigência do PIS/Pasep e COFINS dos períodos de apuração de Junho/2017 a Dezembro/2018, por falta de seu recolhimento, nos valores totais de R$ 3.536.836,08 e R$ 16.290.881,64, respectivamente, a título da contribuição social (principal), respectivamente, acompanhados dos acréscimos legais (multa vinculada e juros calculados até 06/2022).

De acordo com o Relatório Fiscal das Infrações Apuradas (fls. 293 a 302), o contribuinte foi intimado a apresentar esclarecimentos a respeito das vendas que efetuou a consumidor final (pessoa física ou jurídica) dentro da Zona Franca de Manaus (ZFM), que em princípio se sujeitam à incidência do PIS/Pasep e COFINS, e as quais, no entanto, não geraram recolhimento das citadas contribuições, com amparo em decisão judicial do TRF1 nos autos do Mandado de Segurança n° 14944-25.2012.4.01.3200 de que é parte.

Foram anexadas planilhas indicando situações diversas de vendas realizadas pelo contribuinte, sendo que de acordo com tabela utilizada pelo sistema da EFD-Contribuições, nenhuma se enquadra em operações sujeitas à suspensão do PIS/COFINS. Uma Planilha discrimina as referidas operações realizadas por estabelecimentos localizados em Manaus/AM, que foram identificadas nas Notas Fiscais do Consumidor eletrônicas (NFC-e) através do código CST 09 (com suspensão da contribuição) e a menção da referida ação judicial no seu campo "Informações Complementares". Outra planilha também indica operações de venda com suspensão realizadas por estabelecimento dentro da ZFM, porém sem a indicação do motivo.

Intimado a esclarecer essa segunda situação, o contribuinte não atendeu ao requerido, limitando-se a confirmar a existência de divergências entre as informações da EFD-Contribuições e sua apuração contábil, adicionando que incluiu indevidamente o ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, do que resultou recolhimento a maior objeto de procedimento administrativo próprio.

O contribuinte foi novamente intimado a esclarecer outros dados referentes às NFC-e emitidas em 2017 e 2018, bem como a seu estoque.

O procedimento fiscal resultou na apuração pela Fiscalização das infrações indicadas a seguir:

Incidência das contribuições sobre as vendas de dentro da ZFM para fora da ZFM

De acordo com o art. 2º, § 1º da Lei nº 10.996/2004, reduz-se a zero a alíquota do PIS/COFINS sobre as vendas de mercadorias de origem nacional destinadas a consumo ou industrialização por pessoas jurídicas estabelecidas na Zona Franca de Manaus (ZFM), ainda que a vendedora (e não apenas a adquirente) também esteja sediada na ZFM (vendas internas). Esse entendimento foi consolidado a partir de jurisprudência pacífica do STJ, por meio do Parecer PGFN n° 1743/2016, cujo item 29, porém, excetuou desse benefício a venda por empresa sediada na ZFM de mercadorias destinadas a outras regiões do país.

A planilha "NF-e - VENDAS POR ESTABELECIMENTOS DA ZFM PARA DESTINATÁRIOS LOCALIZADOS FORA DA ZFM" relaciona essas vendas, que foram consideradas pela fiscalizada como isentas das contribuições (CST 7), quando deveriam ser normalmente tributadas, ocasionando recolhimento a menor do PIS/COFINS. Utilizaram-se códigos da NCM para os quais não há previsão de não incidência (alíquota zero, isenção, suspensão), e foi excluído da base de cálculo apurada pela fiscalização o valor do ICMS destacado nas notas fiscais.

2) Incidência das contribuições sobre as vendas para as ALC

Ainda de acordo com o art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, seu § 4° afasta o benefício da alíquota zero das contribuições para as vendas destinadas a pessoas jurídicas atacadistas e varejistas sujeitas ao regime não cumulativo, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio (ALC) de que trata o § 3°.

Assim, as remessas para posterior revenda só estarão beneficiadas quando forem destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM), ficando fora do benefício os estabelecimentos localizados fora dela, inclusive os da ALC. Analisaram-se as vendas efetuadas através de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), modelo 55, por todos os estabelecimentos da fiscalizada, exceto aqueles localizados na ZFM.

A planilha "NF-e - VENDAS TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS PELA PJ COMO NÃO TRIBUTÁVEIS" relaciona essas vendas que não foram tributadas, mas deveriam sê-lo, ocasionando recolhimento a menor do PIS/COFINS. Utilizaram-se códigos da NCM para os quais não há previsão de não incidência, e do mesmo modo a base de cálculo apurada pela fiscalização está líquida do ICMS destacado nas notas fiscais.

3) Incidência das contribuições sobre as vendas para fora da ZFM

Do mesmo modo que no item 2, as remessas para posterior revenda só estarão beneficiadas quando forem destinadas à ZFM, ficando fora do benefício os estabelecimentos localizados fora dela, inclusive os da ALC.

Assim, analisaram-se as vendas efetuadas através de Notas Fiscais do Consumidor eletrônicas (NFC-e), modelo 65, por todos os estabelecimentos da fiscalizada, exceto aqueles localizados na ZFM. O contribuinte atendeu intimação por meio de planilha complementando as informações obtidas dos sistemas EFD-ICMS/IPI e EFD-C.

A planilha "NFC-e -VENDAS TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS PELA PJ COMO NÃO TRIBUTÁVEIS" relaciona essas vendas que não foram tributadas, mas deveriam sê-lo, ocasionando recolhimento a menor do PIS/COFINS. Utilizaram-se códigos da NCM para os quais não há previsão de não incidência, e do mesmo modo a base de cálculo apurada pela fiscalização está líquida do ICMS destacado nas notas fiscais.

4) Transferências de estabelecimentos localizados na ZFM para filiais fora da ZFM

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Ainda de acordo com o art. 2º da Lei nº 10.996/2004, a empresa da ZFM que adquire produtos de fornecedor localizado fora da zona incentivada beneficia-se da alíquota zero do PIS/COFINS, desde que eles sejam consumidos, industrializados ou revendidos dentro da ZFM - o que não acontece quando os produtos são transferidos para filiais fora da ZFM.

A saída para fora da ZFM (mediante revenda ou transferência) de produtos da ZFM, recebidos com incentivos do PIS/COFINS, caracteriza desvio de finalidade, acarretando o dever do adquirente de pagar as contribuições antes desoneradas na aquisição e as penalidades cabíveis, consoante art. 22 da Lei n° 11.945/2009.

A planilha "NF-e - TRANSFERÊNCIAS POR ESTABELECIMENTOS DA ZFM PARA DESTINATÁRIOS LOCALIZADOS FORA DA ZFM" relaciona transferências de mercadorias adquiridas com benefício do estabelecimento matriz na ZFM para filiais fora da ZFM, caracterizando infração com ônus do estabelecimento responsável pelo desvio. Utilizaram-se códigos da NCM para os quais não há previsão de não incidência, e do mesmo modo a base de cálculo apurada pela fiscalização está líquida do ICMS destacado nas notas fiscais.

Como base de cálculo para a apuração das contribuições que deixaram de ser pagas pelos fornecedores originais das mercadorias, consideraram-se os próprios valores das transferências consignados nas respectivas notas fiscais, que traduzem os custos de aquisição dessas mercadorias, registrados nos estoques do estabelecimento matriz.

Sendo assim, as quatro infrações apontadas geraram valores de PIS/COFINS a lançar, conforme planilha "COFINS/PIS - VALORES A LANÇAR - RESUMO MENSAL".

Cientificada do lançamento, a autuada apresentou a **impugnação**. Mantém-se com base no relatório da DRJ (com supressões, dando destaque às questões de mérito, objeto do recurso):

- Trata-se de uma das maiores redes de lojas de departamento da Região Norte, com dezenas de estabelecimentos no Estado do Amazonas, que opera dentro da Zona Franca de Manaus (ZFM), para o que se utiliza do sistema SAP para a automatização das informações fornecidas ao SPED-Fiscal.
- Em sua defesa, vai demonstrar o erro na premissa fática utilizada pela Autoridade Fiscal, que se utilizou exclusivamente dos dados da EFD-Contribuições relativos a operações declaradas como não tributáveis, sem atentar à verdade material quanto ao valor de PIS/COFINS efetivamente recolhido e aos créditos apurados.

1) Erro e Nulidade do Lançamento

1.1 - Erro e nulidade do lançamento quanto à base de cálculo nas transferências para fora da ZFM:

Discorre sobre a especificidade das regras tributárias nas operações que envolvam entrada e saída de mercadorias da ZFM, criada pelo Decreto-Lei n° 288/1967, segundo as quais a remessa de produtos para consumo ou industrialização nesta região, ou para reexportação, considera-se uma exportação, cujas receitas fazem jus à não incidência objetiva das contribuições, conforme art. 149, § 2º, I da CF.

Eventual desvio dessa finalidade, que ocorre tanto na venda quanto na transferência para fora da ZFM de mercadoria adquirida com o benefício, sujeita o seu responsável ao recolhimento das contribuições e penalidades como se a não-incidência não existisse, nos termos do art. 22 da Lei n° 11.945/2009, utilizando-se como referência o seu valor de entrada na ZFM, e não o de saída.

As bases de cálculo utilizadas pela Fiscalização, com base nas Notas de Transferência entre a matriz e suas filiais, revelam critério quantitativo errôneo que causou sua majoração indevida em R$ 5.317.520,53, pelo que o lançamento é nulo. Esses valores incluem custos como frete e margem de valor agregado que não fizeram parte da operação original, além de não serem essas transferências fato gerador das contribuições.

Cita as Soluções de Consulta COSIT n° 123/2019 e 250/2019, a corroborarem esse entendimento.

1.2 - Erro e nulidade do lançamento quanto à alíquota aplicada sem considerar certas situações específicas:

Tanto sobre as vendas quanto sobre as transferências para fora da ZFM, a Autoridade Fiscal aplicou indistintamente as alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS), quando deveria aplicar alíquotas diferenciadas. Estas são definidas de acordo com o tipo de fornecedor (indústria da ZFM) e de destinatário, e seu regime de tributação quanto ao IRPJ e ao PIS/COFINS, as quais podem ser de 0,65% e 3%, bem como de 1,30% e 6%, respectivamente, conforme tabela que descreve cada situação.

Apresenta ainda tabela com a relação de indústrias localizadas na ZFM de quem adquiriu produtos, conforme Inscrição Estadual dos fornecedores, assim como as diferenças por ela apuradas em razão da aplicação da alíquota total correta de 3,65% (PIS/COFINS), no valor total de R$ 1.266.381,22.

1.3 - Erro e nulidade do lançamento que incluiu produtos sujeitos à substituição tributária:

Outra evidência acerca da nulidade do lançamento deriva da falta de segregação pelo Fiscal dos produtos sujeitos à apuração monofásica das contribuições, convertida na ZFM em sistemática de Substituição Tributária.

A despeito de a Lei n° 11.196/2005 instituir alíquota zero nas vendas à ZFM, seu art. 65 instituiu que se tributa para todo o restante da cadeia a primeira revenda interna na ZFM de alguns produtos por empresa nela localizada (como é o caso da Impugnante), e não a remessa do fornecedor de fora da ZFM, como ocorre no

DOCUMENTO VALIDADO

regime monofásico. Porém, a responsabilidade pelo recolhimento é desse fornecedor na qualidade de substituto tributário. É o caso dos produtos "Baterias", "Pneus", "DVD Players", "Câmara de Ar", e "Medicamentos", revendidos pela Autuada para fora da ZFM com alíquota zero, por já terem sido tributados na saída do fornecedor, conforme tabela exemplificativa.

(...).

1.4 - Erro e nulidade do lançamento que incluiu produtos sujeitos ao benefício fiscal instituído pela Lei nº 11.196/2005:

O art. 28 da Lei n° 11.196/2005 ("Lei do Bem") instituiu que nas vendas a varejo de bens de informática incidiria alíquota zero do PIS/COFINS, benefício esse prorrogado até 31/12/2018, incluindo, portanto, o período da presente autuação.

(...)

1.5 - Erro e nulidade do lançamento por não considerar créditos da filial de destino na apuração dos tributos por desvio de finalidade:

(...)

A Autoridade Fiscal não considerou em sua apuração nem os créditos da não cumulatividade nem os do art. 3° da Lei n° 10.833/2003, escriturados nos registros próprios da EFD-Contribuições - o que merece revisão.

1.6 - Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS:

Na apuração do Fisco não basta a exclusão do valor do ICMS destacado nas Notas Fiscais de venda, mas devem ser excluídos outros valores desse imposto relativos a benefícios fiscais e substituição tributária, que são: i) crédito presumido ora estornado relativo ao Convênio ICM 65/88; ii) ICMS antecipado arcado pela impugnante com base no art. 118 do RICMS/AM; iii) ICMS recolhido por substituição tributária pela fabricante; iv) ICMS com alíquota interestadual de 12% na remessa para os Estados de Rondônia/Acre; e (v) ICMS incidente sobre a venda para consumidor final pelas filiais nesses estados.

Os valores a serem excluídos a esse título constam de tabela.

Improcedência do Auto de Infração

A Recorrente adquire mercadorias de dentro e fora da ZFM, para revenda dentro e fora da ZFM, inclusive por filiais fora da ZFM diretamente a consumidor final também fora da ZFM.

A autuação contemplou essas vendas para fora da ZFM nas planilhas 1, 2 e 3, cuja razão deveu-se à escrituração contábil da empresa, uma vez que os tributos em questão foram integralmente pagos, seja em DARF ou por compensação - o que foi totalmente desconsiderado pelo Fisco.

Fica claro que não houve o necessário cotejo pela Fiscalização entre as notas escrituradas pela empresa e o valor efetivamente apurado e recolhido por ela nos

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

meses de junho/2017 a dezembro/2018 - o que atenta contra o princípio da verdade material, consoante doutrina e jurisprudência que cita.

Um cruzamento entre os dados dessas notas fiscais presentes nas 4 planilhas do Fisco com a apuração das contribuições pela empresa seria suficiente para revelar que na verdade foi recolhido um valor maior do que o devido, conforme planilhas que anexa.

Apresenta tabela comparativa entre os valores lançados e os recolhidos em DARF, estes superiores àqueles.

Frisa que possui Decisão Judicial transitada em Julgado desonerando o recolhimento de PIS/COFINS incidentes sobre as vendas de mercadorias dentro da ZFM, razão pela qual sua apuração referiu-se exclusivamente às vendas para fora da ZFM.

Assim, é caso de total improcedência dos Autos de Infração lavrados, em razão da extinção das obrigações tributárias pelo pagamento, nos termos do art. 156, I, do CTN, subsistindo ainda créditos por valores por ela recolhidos a maior durante o período de 06/2017 a 12/2018, para aproveitamento futuro.

Diante do exposto, requer a decretação da nulidade do lançamento, ou sua total improcedência, nos termos da fundamentação.

(...)

Posteriormente, a Recorrente complementou a sua defesa, através da apresentação do Termo de Constatação elaborado por KPMG Assessores Ltda. (fls. 453 a 507), cujos argumentos basicamente ratificam os de sua Impugnação. No referido Termo, consta o mapeamento dos procedimentos realizados pela BEMOL S/A para fins de apuração do PIS/COFINS, bem como a resposta a diversos quesitos elaborados pela referida empresa. Porém, não localizamos nos autos os Anexos mencionados.

A DRJ baixou o processo em **diligência**. No relatório da decisão, assim consta:

No julgamento do presente processo, esta Turma elaborou a Resolução nº 107-000.660 de 07/12/2022 (fls. 509 a 529), por meio da qual o julgamento foi convertido em diligência à unidade local, para que reapurasse o crédito tributário exigível segundo as determinações descritas nos seus itens 2.1, 2.2, 2.3 e 2.7, intimando a Autuada a se manifestar no prazo de 30 dias.

A DRF/Belém/PA elaborou o Relatório Fiscal de Diligência de fls. 539 a 541, alegando o que segue:

Item 2.1 (Ponto 1): No caso de transferências para fora da ZFM (desvio de finalidade), base de cálculo das contribuições como o valor das transferências e não o da saída do fornecedor.

De acordo com os arquivos “NF-e - SAÍDAS PARA FORA DA ZFM - 2017” e “NF-e - SAÍDAS PARA FORA DA ZFM – 2018”, foram incluídas na apuração as vendas e as

transferências realizadas para fora da ZFM apenas de mercadorias sujeitas à tributação básica, consoante seus códigos NCM, excluindo-se as mercadorias sujeitas à tributação monofásica, alíquota zero, substituição tributária, suspensão e não incidência. Resumo desses valores consta da planilha NF-e - RESUMO ANUAL DAS SAÍDAS PARA FORA DA ZFM".

Os arquivos "EFD - COMPRAS - BASE DE CÁLCULO PIS-COFINS NÃO CUMULATIVOS - 2017" e "EFD - COMPRAS - BASE DE CÁLCULO PIS-COFINS NÃO CUMULATIVOS - 2018" contêm planilha com as compras registradas na EFD-ICMS/IPI e, também, considerando as quantidades de saídas dos resumos anuais, demonstrando, em relação a cada mercadoria, a base de cálculo das contribuições que seriam efetivamente devidas pelos fornecedores na data do fornecimento. Essa base de cálculo considera o valor do item menos o desconto comercial e menos o ICMS destacado na nota fiscal. Em seguida, é calculado o preço unitário líquido de compra, o qual é multiplicado pela quantidade saída para fora da ZFM, chegando-se à base de cálculo do PIS e da COFINS que seriam devidos pelo fornecedor. Como as mercadorias foram enviadas para a ZFM com alíquota zero, o adquirente, que promoveu o desvio no uso, é o responsável pelo pagamento dessas contribuições, como se não tivesse havido o benefício.

Item 2.2 (Ponto 2): No caso de vendas e transferências para fora da ZFM, alíquotas gerais de 1,65% (PIS) e 7,60% (COFINS), sem considerar as específicas de 0,65% e 3%, e 1,30% e 6%, respectivamente.

O arquivo "EFD - COMPRAS - BASE DE CÁLCULO PIS-COFINS CUMULATIVOS - 2017-2018" demonstra as compras das mercadorias que deram saída para fora da ZFM, cujos fornecedores não estavam, à época, no regime não-cumulativo das contribuições. Essas compras, por gerarem um novo tipo de infração, portanto não contemplado no lançamento de ofício original, que trata apenas de incidência não-cumulativa, foram desconsideradas na presente reapuração do crédito tributário.

Item 2.3 (Ponto 3): No caso de vendas e transferências para fora da ZFM, desconsideração pelo Fisco dos produtos sujeitos à apuração monofásica ("Baterias", "Pneus", "DVD Players", "Câmara de Ar", e "Medicamentos"), que saem com alíquota zero por já terem sido tributados na saída do fornecedor substituto tributário.

Na análise do Ponto 1, menciona-se que apenas as mercadorias sujeitas à tributação básica, consoante seus códigos NCM, foram consideradas na reapuração do crédito tributário, excluindo, portanto, as mercadorias sujeitas à tributação monofásica, alíquota zero, substituição tributária, suspensão e não incidência.

Item 2.7 (Ponto 4): No caso das vendas para fora da ZFM, desconsideração pelo Fisco de todos os pagamentos efetuados pela Impugnante no período autuado, através de recolhimento em DARF ou compensação, sendo apenas consideradas as notas fiscais escrituradas, com prejuízo ao princípio da verdade material.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

O arquivo "EFD-C - C100-C170 - NF-e - SAÍDAS PARA FORA DA ZFM COM PIS-COFINS DECLARADOS" demonstra apenas as saídas para fora da ZFM em relação às quais o sujeito passivo declarou e recolheu, no todo ou em parte, o PIS e a COFINS correspondentes. Esses valores foram deduzidos na reapuração do crédito tributário, conforme consta da coluna "[A] NF-e - Saídas Para Fora da ZFM" do relatório denominado "COFINS/PIS - VALORES A LANÇAR - RESUMO MENSAL - REGIME NÃO-CUMULATIVO".

Considerações Adicionais:

No caso das vendas realizadas por outros estabelecimentos da pessoa jurídica localizados fora da ZFM, que segundo os códigos NCM foram consideradas tributáveis pela fiscalização e não tributáveis pelo sujeito passivo, foram excluídas da base de cálculo do lançamento aquelas sujeitas à alíquota zero, à tributação monofásica e à substituição tributária.

Os arquivos intitulados "NF-e - VENDAS TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS" e "NFC-e - VENDAS TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS" relacionam apenas as vendas sujeitas à alíquota básica, que o sujeito passivo considerou como não tributáveis, e que também constaram da reapuração.

Os arquivos intitulados "EFD-C - C100-C170 – PIS/COFINS DECLARADOS, MAS NÃO DESTACADOS NAS NF-e" e "EFD-C - C100-C175 – PIS/COFINS DECLARADOS, MAS NÃO DESTACADOS NAS NFC-e" demonstram as notas fiscais em que não houve o destaque do PIS/COFINS, mas cujos valores dessas contribuições foram declarados das EFD-C, os quais foram então deduzidos na reapuração do crédito tributário, conforme relatório "COFINS/PIS - VALORES A LANÇAR – RESUMO MENSAL - REGIME NÃO-CUMULATIVO".

Conclusão:

O resultado da reapuração consta dos relatórios "RESULTADO DA DILIGÊNCIA - REAPURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – COFINS" e "RESULTADO DA DILIGÊNCIA - REAPURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – PIS", com juros de mora atualizados até junho/2022.

O valor de PIS a título de principal foi reduzido de R$ 3.536.836,08 para R$ 2.745.318,68, e o de COFINS, de R$ 16.290.881,64 para R$ 12.645.104,32. (fls. 555 e 556).

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência, tendo se **manifestado**. Alegou:

Após apresentar uma descrição fática do feito, a Recorrente alega que o Relatório Fiscal de Diligência incorre novamente em erros que recomendam a nulidade do lançamento, nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/1972, constatados a partir de uma comparação entre o seu teor e as planilhas referenciadas.

Das nulidades

(...)

v) Não dedução dos valores recolhidos via DARF

Conforme seu demonstrativo "COFINS/PIS - VALORES A LANÇAR – RESUMO MENSAL - REGIME NÃO-CUMULATIVO", a Autoridade Fiscal baseou-se apenas na base de cálculo declarada na EFD-C, sem considerar os recolhimentos efetuados, uma vez que, a despeito da falta de venda tributável declarada na EFD-C, a Autuada efetuou o pagamento de PIS/COFINS nas vendas para fora da ZFM, conforme DARFs (fls. 363 a 409) e planilhas anexadas (fls. 412 a 442), que não foram analisadas.

Apresenta planilha comparativa (fl. 595) entre a base de cálculo do lançamento revisado (R$ 166.382.952) e a base de cálculo por ela apurada, que inclui receitas de vendas dentro da ZFM (não tributáveis, igual a R$ 2.422.870.254), de vendas para demais cidades (tributáveis, igual a R$ 508.673.361), incluindo as vendas para Boa Vista/RR (R$ 56.909.688), assim como os valores dos DARFs recolhidos. Uma análise desses valores mostra que a Impugnante recolheu pela saída de mercadorias para fora da ZFM um valor muito superior ao lançado após a diligência, incluindo os acréscimos legais (multa e juros), que, desse modo, se encontra quitado pelo art. 156 do CTN – diferença essa de cerca de R$ 9,7 milhões, que se constitui em crédito a seu favor.

Especificamente quanto às vendas para as Áreas de Livre Comércio em Boa Vista/RR e Bonfim/RR, deve ser acatado o entendimento do Parecer SEI nº 10.174/2022-ME, de dispensa de recurso quanto à não incidência do PIS/COFINS, consoante art. 19-A da Lei nº 10.522/2002. Nesse caso, a base de cálculo do PIS/COFINS a ser considerada na revisão do lançamento deve ser reduzida em, no mínimo, R$ 56,9 milhões, uma vez que compôs à época as receitas tributáveis.

Rememoração das razões da impugnação

A Recorrente rememora dois pontos que constaram de sua impugnação, mas não foram acatados pela DRJ, pedindo então que uma nova análise seja feita para fins de aprimoramento da revisão do lançamento:

Em primeiro lugar, e conforme planilhas denominadas "NF-e - Saídas para Fora da ZFM - 2017" e "NF-e - Saídas para Fora da ZFM – 2018, o Fiscal incluiu indevidamente em sua apuração produtos de informática (como notebooks (NCM 8471.30.12) e smartphones (NCM 8517.12.31)), sujeitos à alíquota zero prevista no art. 28 da Lei n° 11.196/2005 (Lei do Bem), tendo este benefício fiscal vigorado até 31/12/2018, conforme entendimento fixado pelo STJ nas ações judiciais citadas.

Em segundo lugar, não foram considerados pelo Fiscal os créditos escriturais relativos ao recolhimento por DARF de valores superiores aos por ele lançados. Se

DOCUMENTO VALIDADO

a Autuada revendeu mercadoria para fora da ZFM e recolheu PIS e COFINS sobre essa transação, tem o direito de, quando apurar o desvio de finalidade, e vice-e-versa, se creditar dos valores já recolhidos, em razão da não-cumulatividade. Desse modo, o saldo devedor de PIS/COFINS sempre será inferior ao calculado com base exclusivamente na receita auferida com a venda ou revenda.

(...)

Caso este cálculo não tenha sido feito pela Autuada e tenha acarretado, inclusive, recolhimento das contribuições em valor superior ao devido, não pode a Autoridade Fiscal simplesmente desconsiderar a existência desse direito. O lançamento da obrigação tributária foi realizado como se a Autuada não tivesse a prerrogativa legal de deduzir crédito algum de PIS/COFINS – sejam aqueles decorrentes do regime não-cumulativo ou aqueles descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Pelo exposto, requer:

(a) Nulidade da revisão do lançamento por preterição no direito de defesa, seja por não comprovação do regime optado por seus fornecedores, seja por utilização indevida dos valores de saída e não de entrada na ZFM na base de cálculo do desvio de finalidade.

(b) Anulação da revisão do lançamento, por utilização indevida tanto do preço unitário (e não do custo médio) para fixação da base de cálculo, quanto de alíquotas distintas das específicas na internação da ZFM (0,65% e 3%), além da inclusão indevida de produtos sujeitos à substituição tributária, bem como da não dedução dos valores pagos em DARF.

(c) Anulação do lançamento original por inclusão indevida de produtos sujeitos ao regime monofásico ou à substituição tributária, bem como desconsideração dos créditos escriturais.

(d) Por fim, a total improcedência do lançamento, face ao completo adimplemento da obrigação tributária por seu pagamento tempestivo (fls. 363-409).

A DRJ apreciou a impugnação. A ementa foi a seguinte:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 15/06/2022

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n° 70.235/1972.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 15/06/2022

PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

DOCUMENTO VALIDADO

> Constatado o adimplemento da obrigação tributária, deve ser cancelado o lançamento por falta de recolhimento, bem como seus acréscimos legais.
>
> Impugnação Procedente em Parte
>
> Crédito Tributário Exonerado

Assim, considerou a DRJ inexistir motivos para tornar nulos os autos de infração, devendo ser enfrentado o mérito. A DRJ validou o recálculo efetuado e conformou pagamentos efetuados em Darf e compensações já homologadas, referentes aos períodos em questão, ambos não aproveitados ou considerados. A DRJ concluiu "... que assiste razão à Recorrente em sua alegação de que os valores lançados no presente processo já se encontram quitados por pagamento, conforme sua tabela de fl. 595".

Foi interposto recurso de ofício, como constou do acórdão.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro MARCELO ENK DE AGUIAR, Relator.

A DRJ/07 exonerou o crédito tributário e recorreu de ofício da decisão.

O recurso de ofício deve ser conhecido com fulcro no art. 34, I, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, c/c a Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023. O texto da Portaria referida é:

> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).
>
> § 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.
>
> § 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.
>
> Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.
>
> Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Os valores exonerados foram de principal do tributo de R$ 3.536.836,08 (PIS) e R$ 16.290.881,64 (Cofins), e as respectivas multas de 75%. Portanto, **exonerado valor maior do que o limite de alçada, cabe conhecer do recurso**.

O julgamento *a quo* rejeitou a preliminar de nulidade, até porque algumas questões referentes a alegados erros no cálculo poderiam ser apreciadas no mérito, como de fato foram, inclusive em favor do contribuinte.

DOCUMENTO VALIDADO

O contribuinte alegou a desconsideração dos pagamentos realizados e diversos erros ou incorreções no lançamento, seja na aplicação da lei ou na interpretação dos fatos, como na desconsideração de operações não tributadas. Na Resolução, a DRJ já faz uma primeira verificação do alegado. Restou assim redigida a determinação em diligência:

> Diante de todo o exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência à unidade local, para que reapure o crédito tributário exigível, conforme as determinações descritas nos itens 2.1, 2.2, 2.3 e 2.7, intimando a Autuada, se necessário para tanto, inclusive quanto aos Anexos faltantes citados no Termo de Constatação da KPMG. Deve ser dada ciência do contribuinte e prazo de 30 dias para sua eventual contestação do resultado da diligência, com posterior devolução a esta Turma para continuidade.

Os pontos citados são os seguintes:

- 2.1) No caso de transferências para fora da ZFM (desvio de finalidade), base de cálculo das contribuições como o valor das transferências e não o da saída do fornecedor.
- 2.2) No caso de vendas e transferências para fora da ZFM, alíquotas gerais de 1,65% (PIS) e 7,60% (COFINS), sem considerar as específicas de 0,65% e 3%, e 1,30% e 6%, respectivamente.
- 2.3) No caso de vendas e transferências para fora da ZFM, desconsideração pelo Fisco dos produtos sujeitos à apuração monofásica (“Baterias”, “Pneus”, “DVD Players”, “Câmara de Ar”, e “Medicamentos”), que saem com alíquota zero por já terem sido tributados na saída do fornecedor substituto tributário.
- 2.7) No caso das vendas para fora da ZFM, desconsideração pelo Fisco de todos os pagamentos efetuados pela Impugnante no período autuado, através de recolhimento em DARF ou compensação, sendo apenas consideradas as notas fiscais escrituradas, com prejuízo ao princípio da verdade material.

Nos outros aspectos, a Resolução considerou que, a princípio, estava correto o procedimento fiscal, ou, pelo menos, a questão poderia ser resolvida no retorno, com a devida interpretação da legislação.

No relatório de diligência, a fiscalização indica a reapuração dos valores em função dos aspectos levantado na resolução de diligência. Com relação aos itens 2.1 e 2.3, acima, indica:

> Os arquivos intitulados **“EFD - COMPRAS - BASE DE CÁLCULO PIS-COFINS NÃO CUMULATIVOS - 2017” e “ EFD - COMPRAS - BASE DE CÁLCULO PIS-COFINS NÃO CUMULATIVOS - 2018”** , anexos, contêm planilha elaborada com base nas compras registradas na EFD-ICMS/IPI e, também, considerando as quantidades de saídas dos resumos anuais, demonstrando, em relação a cada mercadoria, a base

DOCUMENTO VALIDADO

> de cálculo das contribuições que seriam efetivamente devidas pelos fornecedores na data do fornecimento. Essa base de cálculo considera o valor do item menos o desconto comercial e menos o ICMS destacado na nota fiscal. Em seguida, é calculado o preço unitário líquido de compra, o qual é multiplicado pela quantidade saída para fora da ZFM, chegando-se à base de cálculo do PIS e da COFINS que seriam devidos pelo fornecedor. Como as mercadorias foram enviadas para a ZFM com alíquota zero, o adquirente, que promoveu o desvio no uso, é o responsável pelo pagamento dessas contribuições, como se não tivesse havido o benefício.

Aponta, ainda, que não foram consideradas, na apuração, as mercadorias sujeitas à tributação monofásica, alíquota zero, substituição tributária, suspensão e não incidência.

Com relação ao ponto 2.2, anexa arquivo com compras das mercadorias que deram saída para fora da ZFM, cujos fornecedores não estavam, à época, no regime não-cumulativo das contribuições. A fiscalização desconsiderou essas compras na reapuração, pois gerariam um novo tipo de infração, que, reconhece, não estava contemplado no lançamento realizado.

Acrescenta o relatório:

> As vendas realizadas por outros estabelecimentos da pessoa jurídica localizados fora da ZFM, as quais, segundo a análise dos códigos NCM das mercadorias vendidas, foram apuradas como tributáveis pela fiscalização e consideradas como não tributáveis pelo sujeito passivo, foram também objeto de ajustes na reapuração do crédito tributário, uma vez que, no lançamento de ofício original, diversas dessas vendas estavam sujeitas à alíquota zero, à tributação monofásica e à substituição tributária e, mesmo assim, compunham indevidamente a base de cálculo do lançamento.

Por fim, com relação aos valores que teriam sido regularizados, assim apurou:

> Por seu turno, os arquivos intitulados " EFD-C - C100-C170 - PISCOFINS DECLARADOS MAS NÃO DESTACADOS NAS NF-e" e " EFD-C - C100-C175 - PISCOFINS DECLARADOS MAS NÃO DESTACADOS NAS NFC-e" , anexos, demonstram as notas fiscais nas quais não houve o destaque do PIS e da COFINS, mas cujos valores dessas contribuições foram declarados das EFD-C. Dessa forma, esses valores foram deduzidos na reapuração do crédito tributário, conforme relatório denominado " COFINS/PIS - VALORES A LANÇAR - RESUMO MENSAL - REGIME NÃO-CUMULATIVO" , anexo.

Como resultado, foram geradas as reapurações dos créditos tributários, anexadas aos autos sob os títulos "RESULTADO DA DILIGÊNCIA - REAPURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – COFINS" e "RESULTADO DA DILIGÊNCIA - REAPURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – PIS" (fls. 555 e 556).

A empresa apresenta várias contestações à diligência, mas em particular, ressalta ter pagado tais valores. Veja-se:

DOCUMENTO VALIDADO

> Isso porque, **a DRJ reconheceu que a mera divergência entre a declaração em EFD-C e o quanto foi apurado e efetivamente recolhido não dá causa à tributação duplicada**. Em que pese não constasse a realização de venda tributável na declaração da EFD-C, a Autuada procedeu com o recolhimento dos valores de PIS e COFINS.
>
> Isso foi possível porque a Autuada juntou ao processo planilhas específicas com detalhes sobre o recolhimento de PIS e COFINS nas transações feitas para fora da ZFM (Fls. 413/442 do processo), informações sobre como melhor visualizar todos os documentos (Fls. 412 do processo) e os respectivos DARFs de comprovação de pagamento (Fls. 363/409 do processo).
>
> Ainda assim, mesmo diante de determinação da própria DRJ e de todas as documentações apresentadas por esta Autuada, nenhum dos valores recolhidos foram computados para fins da redução da base de cálculo das contribuições.

A DRJ fez a confirmação dos pagamentos efetuados nos sistemas. O apurado pela DRJ confirmou os valores informados pelo contribuinte à fl. 595. Nas fls. 598 a 609 foi anexado o extrato dos pagamentos.

A decisão recorrida assim apreciou:

> Por sua vez, em sua reapuração conforme tabela de fl. 595, respaldada por informações do Termo de Constatação elaborado por KPMG Assessores Ltda. (fls. 453 a 507), a Recorrente utiliza como bases de cálculo as receitas de Vendas para Fora da ZFM ("Venda Demais Cidades", que inclui a "Venda para Boa Vista"). Não foram tributadas as receitas de Vendas Internas (dentro da ZFM), face à decisão judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança n° 14944-25.2012.4.01.3200 (1ª VF-AM). De acordo com o Acórdão de Apelação do TRF1 publicado em 24/03/2017, que acolheu os embargos de declaração, foi declarada a inexistência de relação jurídico-tributária para fins de incidência do PIS e da COFINS sobre operações de vendas efetuadas para pessoas físicas e jurídicas dentro da Zona Franca de Manaus. O Recurso Especial não foi admitido, em decisão transitada em julgado em 27/06/2019, o mesmo ocorrendo com o Recurso Extraordinário da Fazenda, em decisão transitada em 28/09/2019.
>
> Sendo assim, face às informações dos autos, cotejamos os valores apurados pela Autoridade Fiscal a título de contribuições sociais devidas no regime não cumulativo pelas saídas para fora da ZFM, em conformidade com a EFD-C (fls. 549 e 550), com os valores a esse título apurados, declarados e recolhidos pela Impugnante (fl. 595). A comprovação desses pagamentos de PIS (6912) e COFINS (5856) obteve-se do relatório gerado pelo sistema SIEF-Documentos de Arrecadação, correspondendo aos débitos declarados em DCTF originais/ativas, conforme relatório gerado pelo sistema SIEF-DCTF, documentos esses que anexamos às fls. 598 a 609.
>
> No caso dos pagamentos por compensação, verificamos que se trata das DCOMPs homologadas n° 29408.86301.241218.1.3.04-8617 e 06079.96875.190219.1.3.04-

DOCUMENTO VALIDADO

> 4695, contendo um crédito de PIS do PA 10/2018 no valor de R$ 3.739.952,20, para quitação de débitos de PIS e COFINS dos PA 11 e 12/2018. A respeito daquele PA 10/2018, vemos que o valor de PIS recolhido por DARF foi de R$ 4.183.599, muito superior ao apurado aplicando-se a alíquota de 1,65% sobre as bases de cálculo apuradas tanto pelo Fiscal quanto pelo contribuinte.
>
> Em pesquisa no Sistema de Controle de Crédito e Compensação-SCC, constatamos ainda que o contribuinte não apresentou declarações de compensação contendo outros créditos de PIS (6912) e COFINS (5856), relativamente àqueles recolhimentos por DARF efetuados entre julho/2017 e janeiro/2019, que se revelam todos superiores aos débitos dessas contribuições contemplados no presente lançamento.
>
> Diante dessas verificações, conclui-se que assiste razão à Recorrente em sua alegação de que os valores lançados no presente processo já se encontram quitados por pagamento, conforme sua tabela de fl. 595.
>
> Sendo assim, voto pelo afastamento da preliminar de nulidade e, no mérito, pelo cancelamento total do lançamento, restando prejudicadas as demais alegações de mérito da Recorrente, que, por isso, não estão sendo consideradas neste Voto.

A empresa já havia alegado na impugnação, e apresentado documento da KPMG (termo de constatação) reconhecendo que notas fiscais de venda para fora da ZFM foram classificadas indevidamente como "CST 07 - Operação Isenta, CST 08 - Operação sem Incidência da Contribuição e CST09 - Operação com Suspensão da Contribuição", embora seus valores tivessem sido incluídos na base de cálculo do PIS/COFINS da época e recolhidos em DARF.

Considerando o mês de setembro de 2017 como exemplo, assim como feito na decisão, observa-se que a base de cálculo foi reapurada. A soma da base da contribuição (saídas para fora da ZFM, NF-e vendas tributadas declaradas como não tributadas) ficou (R$):

Base de Cálculo:	2.812.930,04
Deduções EFD-C:	9.914,25
BC total:	2.803.015,79

No caso do PIS, se apurou:

2.803.015,79 x 1,65% = 46.249,76

Nesse período, confirmou-se o recolhimento de PIS de R$ 272.907,00

Na situação, não há reparos a fazer na decisão da DRJ, que considerou os pagamentos realizados. Também foi correta a consideração das compensações, que, no caso, estavam homologadas.

Deve ser mantida a decisão em questão, uma vez ter se comprovado que os valores extintos espontaneamente cobriam integralmente os valores do auto de infração corretamente recalculados em diligência.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR

DOCUMENTO VALIDADO