



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10283.720080/2021-81</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.532 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	DENSO INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA  FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não ocorrência.

ERRO NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO.

Constatado mero erro aritmético na apuração, impõe-se a revisão das contribuições lançadas.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

ZONA FRANCA DE MANAUS. FABRICANTE DE AUTOPEÇAS. REGIME APLICÁVEL. ALÍQUOTAS.

Sobre a receita auferida pela pessoa jurídica estabelecida na ZFM produtora ou importadora das autopeças listadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, a lei mais específica no caso em questão é a da ZFM que traz benefícios específicos para contribuintes que se estabelecerem na região e cumprirem as obrigações acessórias para usufruírem de tal benefício

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO.

Os valores das contribuições estaduais à Universidade do Estado do Amazonas – UEA - e ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI – são incluídos nas bases de cálculo das contribuições.

FATO GERADOR DA OPERAÇÃO. LEI Nº 10.485/02. PROVA DO FISCO.

Cabe ao fisco a comprovação do fato gerador que está sendo base para a cobrança das contribuições, não houve prova de que os produtos foram utilizados na fabricação de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/02

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

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

ZONA FRANCA DE MANAUS. FABRICANTE DE AUTOPEÇAS. REGIME APPLICÁVEL. ALÍQUOTAS.

Sobre a receita auferida pela pessoa jurídica estabelecida na ZFM produtora ou importadora das autopeças listadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, a lei mais específica no caso em questão é a da ZFM que traz benefícios específicos para contribuintes que se estabelecerem na região e cumprirem as obrigações acessórias para usufruírem de tal benefício

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO.

Os valores das contribuições estaduais à Universidade do Estado do Amazonas – UEA - e ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI – são incluídos nas bases de cálculo das contribuições.

FATO GERADOR DA OPERAÇÃO. LEI Nº 10.485/02. PROVA DO FISCO.

Cabe ao fisco a comprovação do fato gerador que está sendo base para a cobrança das contribuições, não houve prova de que os produtos foram utilizados na fabricação de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/02

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em lhe dar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 9<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/09 que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o processo de impugnação contra autos de infração lavrados em virtude de insuficiência de recolhimentos relativos à contribuição social para o financiamento da seguridade social – Cofins - e à contribuição para o programa de integração social e o programa de formação do patrimônio do servidor público - PIS/Pasep, ambas apuradas no regime não cumulativo, referentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2018 (fls. 2 a 21).

Nos relatórios dos Autos de Infração constam os seguintes esclarecimentos e informações (fls. 4 a 6 e 13 a 15):

a)a empresa fiscalizada atua na fabricação e comercialização de produtos sujeitos à tributação concentrada das contribuições, a saber, autopeças (NCM 8511 e 9032);

b)a empresa informou, nas escriturações fiscais digitais entregues da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita – CPRB - (EFD-Contribuições), que apurou e recolheu as contribuições adotando as alíquotas previstas no art. 3º, inciso I, alíneas “a” e “b” do Decreto nº 5.310, de 15 de dezembro de 2004, e no art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

c)por fabricar produtos sujeitos à tributação concentrada, a empresa deveria ter observado as disposições contidas na Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, aplicáveis aos bens por ela produzidos;

d)a maior parte da produção da empresa Denso Industrial da Amazônia Ltda foi comercializada com uma empresa inteligada, Denso do Brasil Ltda, a qual utilizou os bens adquiridos na fabricação de produtos próprios e para revenda;

e)a destinação dada aos produtos adquiridos pela Denso do Brasil Ltda, utilização como insumo ou destinação para revenda, reflete na determinação das alíquotas aplicáveis às operações de venda realizadas pela Denso Industrial da Amazônia Ltda à Denso do Brasil Ltda;

f)a empresa aplicou indevidamente a alíquota zero das contribuições a vendas para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus – ZFM;

g)na apuração das contribuições devidas foram excluídos das respectivas bases de cálculo os valores relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – incidentes sobre o faturamento da empresa, em virtude de liminar concedida à empresa nos autos do mandado de segurança nº 1000179-56.2017.4.01.3200;

h)na apuração das contribuições devidas foram deduzidos os valores pagos das contribuições pela empresa relativamente aos períodos de apuração analisados; e,

i)foram incluídos nas bases de cálculo das contribuições os valores das contribuições financeiras efetuadas pela empresa ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI - e à Universidade do Estado do Amazonas – UEA, pois utilizados como exclusões das referidas bases sem expressa previsão legal.

Na impugnação apresentada a empresa alega que (fls. 147 a 246):

a) atua na fabricação e comercialização de peças, acessórios e produtos intermediários para veículos automotores e motocicletas, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM - sob os códigos nº 8511.80.20, nº 8511.80.90, nº 8511.90.00, nº 9032.89.25, nº 9032.89.29 e nº 9032.90.10, estando localizada na ZFM;

b)recolhe a Cofins e a contribuição para o PIS/Pasep no regime não cumulativo e de acordo com as regras previstas às pessoas jurídicas estabelecidas na ZFM;

c)a controvérsia dos autos abrange, de fato, dois aspectos, o primeiro referente a questão "... se as alíquotas concentradas de PIS e COFINS devem se sobrepor às alíquotas previstas para o regime da Zona Franca de Manaus"; e o segundo "... se as operações praticadas pela IMPUGNANTE enquadram-se nas hipóteses previstas pela Lei para a aplicação das denominadas alíquotas concentradas (regime monofásico)";

d)a aplicação das alíquotas previstas nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 2002, para as autopeças não ocorre apenas em virtude da NCM do produto fabricado ou importado, mas também do preenchimento dos demais requisitos previstos na norma, quais sejam:

d.i) o contribuinte é um fabricante ou importador dos produtos abrangidos pela Lei;

d.ii) o adquirente é fabricante dos veículos especificados na própria Lei ou de autopeças, ou comerciante atacadista ou varejista, ou consumidor final; e,

d.iii) a destinação dada às autopeças pelo adquirente na fabricação de produtos discriminados na Lei; e) as receitas auferidas pelas empresas estabelecidas na ZFM estão sujeitas a alíquotas diferenciadas das contribuições, a teor do disposto no art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 2º, § 5º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

f)o tratamento tributário diferenciado às empresas estabelecidas na ZFM tem suporte na Constituição Federal;

g)as regras aplicadas na ZFM preveem "... a desoneração tributária da remessa de mercadorias para essa região, a desoneração tributária da circulação interna de mercadorias e incentivos na saída dos produtos ali fabricados para outras regiões do Brasil";

h)a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem alíquotas diferenciadas das contribuições apuradas no regime não cumulativo às pessoas jurídicas instaladas na ZFM, que auferem receita de venda de produção própria, de acordo com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA;

i)as receitas de vendas obtidas por indústrias estabelecidas na ZFM a outras também nela instaladas equiparam-se a exportações, conforme dispõe o artigo 4º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o que implica reconhecer que são imunes a incidência da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep;

j)o art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 2002, estabelece a redução a zero das alíquotas das contribuições incidentes sobre as receitas provenientes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na ZFM para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados, conforme projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;

k)a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pela Suframa, para pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, que apure as contribuições segundo o regime não cumulativo, submete-se às alíquotas de 0,65% para a contribuição para o PIS/Pasep e 3% para a Cofins (parágrafo 4º, inciso I, alínea "b" do artigo 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e parágrafo 5º, inciso I, alínea "b" do artigo 2º da Lei nº 10.833, de 2003);

l)os fabricantes de autopeças situados na ZFM, com projeto aprovado pela Suframa, estão submetidos a um regime particular de apuração das contribuições;

m)as alíquotas diferenciadas previstas para a ZFM são exceções às alíquotas ordinárias do regime não cumulativo;

n)também existem exceções a essas alíquotas diferenciadas previstas para a ZFM;

- o)relativamente às autopeças, essas exceções se referem apenas às vendas para comerciante atacadista ou varejista;
- p)para uma empresa fabricante de autopeças instalada na ZFM às vendas desta para outros fabricantes de autopeças ou de veículos são aplicadas as alíquotas do regime próprio da ZFM e não as relativas ao regime monofásico;
- q)às receitas de vendas de produtos fabricados na ZFM para outra indústria incentivada na própria área, venda interna, aplica-se a alíquota zero das contribuições;
- r)para as empresas instaladas na ZFM deve prevalecer o regime jurídico estabelecido às indústrias nela instaladas, e não o regime de tributação concentrada das contribuições aplicável aos fabricantes de autopeças;
- s)não há antinomia entre as normas aplicáveis às empresas instaladas na ZFM e a tributação concentrada estabelecida para os fabricantes de autopeças, devendo-se aplicá-las de forma harmônica, pois se tratam ambas de normas específicas;
- t)admitindo-se que houvesse antinomia, por se tratar de duas normas específicas e de mesmo grau hierárquico, resolver-se-ia a questão pelo critério cronológico, prevalecendo então as normas específicas aplicáveis a ZFM;
- u)as operações realizadas com sua cliente Yamaha Motor da Amazônia Ltda (doravante denominada Yamaha), a qual se situa na ZFM, possuem as seguintes características:
- u.i) as vendas caracterizam-se por ser “Venda de produtos intermediários (9032.89.25, 8511.80.20, 8511.80.90 e 8511.90.00) fabricados dentro da ZFM, por empresa (DENSO DA AMAZÔNIA) situada dentro dessa área, consoante projetos aprovados no âmbito da SUFRAMA, destinados ao emprego na fabricação de outros produtos (motocicletas classificadas no capítulo 87 e subposição 11 da NCM), igualmente produzidos dentro da ZFM, por empresa fabricante de motocicletas detentora de projetos aprovados no âmbito da SUFRAMA”;
  - u.ii) as vendas efetuadas encontram-se albergadas pela isenção, com fundamento no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e, adicionalmente, pelas disposições do art. 5º-A da Lei nº 10.637/2002; e,
  - u.iii) essas operações não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas na Lei nº 10.485/2002, “... pois a adquirente YAMAHA não é fabricante dos veículos classificados nos códigos constantes do artigo 1º da Lei nº 10.485/2002, tampouco fabricante de autopeças que utilizará os produtos, fornecidos pela IMPUGNANTE, na fabricação de outros produtos elencados nos anexos I e II da lei”;
- v) as operações realizadas com sua cliente Moto Honda da Amazônia Ltda (doravante denominada Honda), a qual se situa na ZFM, apresentam os seguintes aspectos:
- v.i) as vendas caracterizam-se por ser “Venda de produtos intermediários (9032.89.25, 8511.80.20, 8511.80.90 e 8511.90.00) fabricados dentro da ZFM, por

empresa (DENSO DA AMAZÔNIA) situada dentro dessa área, consoante projetos aprovados no âmbito da SUFRAMA, destinados ao emprego na fabricação de outros produtos (motocicletas), igualmente produzidos dentro da ZFM, por empresa fabricante de motocicletas detentora de projetos aprovados no âmbito da SUFRAMA”;

v.ii) as vendas efetuadas encontram-se albergadas pela isenção, com fundamento no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e, adicionalmente, as alíquotas da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep estão reduzidas a zero pelo disposto no art. 5º-A da Lei nº 10.637/2002;

v.iii) essas operações não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas na Lei nº 10.485/2002, “... pois a adquirente Honda não é fabricante dos veículos classificados nos códigos constantes do artigo 1º da Lei nº 10.485/2002, tampouco é fabricante de autopeças que utiliza os produtos, fornecidos pela IMPUGNANTE, na fabricação de outros produtos elencados nos anexos I e II da lei”;

w) quanto às operações realizadas com sua cliente Denso do Brasil Ltda., a qual se situa fora da ZFM:

w.i) a partir de informação obtida nos códigos fiscais de operação indicados nas notas fiscais de entrada da adquirente Denso do Brasil Ltda, concluiu a fiscalização que parte das aquisições teriam sido utilizadas como insumos e parte destinada para revenda;

w.ii) aplica-se as alíquotas previstas às vendas para fora da ZFM com destino a pessoa jurídica sujeito ao regime não cumulativo de apuração das contribuições (artigo 2º, § 4º, inciso I, alínea “b” da Lei nº 10.637, de 2002 e no artigo 2º, § 5º, inciso I, alínea “b” da Lei nº 10.833, de 2003);

w.iii) não pode ser considerada como venda de autopeças para comerciante atacadista ou varejista ou consumidor final, pois a Denso do Brasil Ltda atua no ramo industrial, sendo também fabricante de autopeças;

w.iv) não houve a comprovação pela fiscalização que a Denso do Brasil utilize as autopeças adquiridas na fabricação de produtos enquadrados nos anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002;

w.v) as vendas caracterizam-se por ser “Venda de autopeças fabricadas dentro da ZFM, por empresa (DENSO DA AMAZÔNIA) situada dentro dessa área, consoante projetos aprovados no âmbito da SUFRAMA, destinadas a estabelecimento fabricante de autopeças situado fora da ZFM (DENSO DO BRASIL), 6 sujeito ao regime não cumulativo das contribuições, e que não utilizou as autopeças na fabricação de outros produtos elencados nos anexos I e II da Lei nº 10.485/2002”; e,

w.vi) essas operações não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas na Lei nº 10.485/2002, “... uma vez que a DENSO DO BRASIL não empregou as autopeças na fabricação de outros produtos relacionados nos anexos I e II da lei”;

x) as operações realizadas com sua cliente Jtek Automotiva Brasil Ltda (doravante denominada Jtek), a qual se situa fora da ZFM, apresentam as seguintes características:

x.i) aplica-se as alíquotas previstas às vendas para fora da ZFM com destino a pessoa jurídica sujeito ao regime não cumulativo de apuração das contribuições;

x.ii) não pode ser considerada como venda de autopeças para comerciante atacadista ou varejista ou consumidor final, pois a Jtek Automotiva Brasil Ltda atua no ramo industrial, sendo também fabricante de autopeças;

x.iii) não houve a comprovação pela fiscalização que a Jtek Automotiva Brasil Ltda utilize as autopeças adquiridas na fabricação de produtos enquadrados nos anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002;

y) os autos de infração padecem de nulidade, pelas seguintes razões:

y.i) erro de cálculo na apuração dos valores dos créditos tributários lançados;

y.ii) aplicação do regime de tributação concentrada a produto (NCM 9032.90.10) não abrangido por este regime de apuração das contribuições;

y.iii) inclusão indevida das contribuições estaduais à Universidade do Estado do Amazonas – UEA - e ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI - nas bases de cálculo das contribuições; e,

y.iv) não especificação no auto de infração do fundamento legal específico para aplicação das alíquotas concentradas da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas de vendas da impugnante às empresas Honda, Yamaha e Jtek, o que prejudica seu direito de defesa.

Ao final, requer:

a)a anulação dos autos de infração, pelos fundamentos expostos;

b)subsidiariamente:

b.i) a exclusão da autuação dos valores obtidos nas vendas internas na ZFM (adquirentes Honda e Yamaha);

b.ii) a exclusão dos valores lançados decorrentes de erros de cálculo da fiscalização;

b.iii) a exclusão dos valores lançados decorrentes das receitas de vendas de produto não sujeito ao regime de tributação concentrada (NCM 9032.90.10); 7

b.iv) a exclusão das bases de cálculo das contribuições dos valores relativos às contribuições estaduais devidas ao Estado do Amazonas (à UEA e ao FTI);

b.v) na hipótese de serem acatadas as conclusões acima, devolução do prazo legal para pagamento de eventual débito remanescente com a redução de multas prevista no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; Pleiteia, ainda, a

realização de perícia técnica, a juntada posterior de documentos e a comunicação dos atos processuais aos seus patronos.”

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Impugnação, conforme ementa do Acórdão nº 109-009.132 que apresenta o seguinte resultado:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ERRO NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO.

Constatado mero erro aritmético na apuração, impõe-se a revisão das contribuições lançadas.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

ZONA FRANCA DE MANAUS. FABRICANTE DE AUTOPEÇAS. REGIME APLICÁVEL. ALÍQUOTAS.

Sobre a receita auferida pela pessoa jurídica estabelecida na ZFM produtora ou importadora das autopeças listadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, aplica-se o regime de tributação e as alíquotas nesta norma previstos.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO.

Os valores das contribuições estaduais à Universidade do Estado do Amazonas – UEA - e ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI – são incluídos nas bases de cálculo das contribuições.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

ZONA FRANCA DE MANAUS. FABRICANTE DE AUTOPEÇAS. REGIME APLICÁVEL. ALÍQUOTAS.

Sobre a receita auferida pela pessoa jurídica estabelecida na ZFM produtora ou importadora das autopeças listadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, aplica-se o regime de tributação e as alíquotas nesta norma previstos.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO.

Os valores das contribuições estaduais à Universidade do Estado do Amazonas – UEA - e ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização

do Desenvolvimento do Amazonas – FTI – são incluídos nas bases de cálculo das contribuições.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

#### ACÓRDÃO

Acordam os membros da 9<sup>a</sup> Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar a impugnação parcialmente procedente, de forma a corrigir os erros aritméticos verificados e excluir do lançamento fiscal os valores apurados relativamente ao produto classificado na NCM 9032.90.10, o qual não se submete ao regime de apuração concentrada das contribuições, mantendo-se o restante dos valores lançados.

Dessa decisão recorre-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em atendimento ao art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

Em 11/02/2025 o julgamento do Recurso Voluntário foi convertido em diligência para que a repartição de origem para que verificasse onde efetivamente foram utilizadas as mercadorias objeto do Auto de Infração no contexto das operações dos compradores do Recorrente.

Em 30/04/2025, foi juntada Informação Fiscal (Fls. 642 a 644) trazendo a informação de que não foi possível comprovar que as mercadorias utilizadas para fabricar outras peças ou veículos, conforme previsto na Lei nº 10.485/2002 e devido ao lapso de tempo não sendo possível intimar as pessoas jurídicas compradoras.

Ato posterior a Recorrente apresentou manifestação requerendo a decretação de nulidade do Auto de Infração, por ausência de prova do fato gerador e por vício insanável.

É o relatório.

#### VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

Foram apresentados recurso voluntário tempestivo e recurso de ofício em face da decisão da DRJ.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra decisão proferida pela 9<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/09 que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve em parte o crédito tributário.

#### **Do Recurso de Ofício**

A DRJ/09 reduziu o valor da autuação em relação ao produto classificado na NCM 9032.90.10, o qual não se submete ao regime de apuração concentrada das contribuições.

Interpôs recurso de ofício com fulcro nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, revogada pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

De plano é necessário verificar o conhecimento do Recurso de Ofício, seguindo a súmula CARF nº 103 e a Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, o valor de alçada para Recurso de Ofício é de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

“Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.”

“PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

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).”

Considerando o valor cancelado pelo acórdão ora recorrido, no total de R\$ 9.266.006,00 (COFINS + PIS) e a multa no percentual de 75% (R\$ 6.949.504,50), o total passa o valor de alçada (R\$ 16.215.510,50), portanto conheço do Recurso de Ofício.

O acórdão recorrido decidiu pela redução do Auto de Infração com o seguinte fundamento:

“4 DOS VALORES LANÇADOS

Neste ponto procede o alegado pela empresa.

Identificou-se erro aritmético nas somas mensais das operações realizadas submetidas à tributação, ou seja, os cálculos relativos a cada operação estão corretos, mas a soma mensal levada para o auto de infração não.

A partir da planilha Demonstrativo de Receita Bruta (fls. 132 dos autos) apurou-se os valores mensais da “Diferença a Pagar” (Arquivo Não Paginável – fls. 502 – Aba Fat\_Total\_Final\_DRJ).

Os novos valores apurados coincidem com aqueles apresentados pela empresa na sua impugnação (fls. 222 a 226).

Também quanto à aplicação do regime de tributação concentrada ao produto classificado na NCM 9032.90.10 procede o alegado, pois não se encontra relacionado nos anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002.”

Analizando o erro aritmético concordo com a decisão *a quo* na qual adequou os valores, portanto nego provimento ao Recurso de Ofício nesse ponto, adentrando ao outro ponto na qual a decisão recorrida reduziu o valor do auto de infração é necessário verificar os anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002.

“LEI NO 10.485, DE 3 DE JULHO DE 2002.

ANEXO I

CÓDIGO	CÓDIGO
4016.10.10	8483.20.00
4016.99.90 Ex 03 e 05	8483.30
68.13	8483.40
7007.11.00	8483.50
7007.21.00	8505.20
7009.10.00	8507.10.00
7320.10.00 Ex 01	85.11
8301.20.00	8512.20
8302.30.00	8512.30.00
8407.33.90	8512.40
8407.34.90	8512.90.00
8408.20	8527.2
8409.91	8536.50.90 Ex 03 8536.50.90 Ex 01 (Redação dada pelo Decreto nº 4.542, de 2002 e nº 6.006, de 2006) <u>(Vide art. 3º §1)</u>
8409.99	8539.10
8413.30	8544.30.00
8413.91.00 Ex 01	8706.00
8414.80.21	87.07
8414.80.22	87.08

8415.20	9029.20.10
8421.23.00	9029.90.10
8421.31.00	9030.39.21
8431.41.00	9031.80.40
8431.42.00	9032.89.2
8433.90.90	9104.00.00
8481.80.99 Ex 01 e 02	9401.20.00
8483.10	

## ANEXO II

1. Tubos de borracha vulcanizada não endurecida da posição 40.09, com acessórios, próprias para máquinas e veículos autopropulsados das posições 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;
2. Partes da posição 84.31, reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.29;
3. Motores do código 8408.90.90, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;
4. Cilindros hidráulicos do código 8412.21.10, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;
5. Outros motores hidráulicos de movimento retilíneo (cilindros) do código 8412.21.90, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;
6. Cilindros pneumáticos do código 8412.31.10, próprios para produtos dos códigos 8701.20.00, 87.02 e 87.04;
7. Bombas volumétricas rotativas do código 8413.60.19, próprias para produtos dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 8701.20.00, 87.02 e 87.04;
8. Compressores de ar do código 8414.80.19, próprios para produtos dos códigos 8701.20.00, 87.02 e 87.04;
9. Caixas de ventilação para veículos autopropulsados, classificadas no código 8414.90.39;
10. Partes classificadas no código 8432.90.00, de máquinas das posições 8432.40.00 e 8432.80.00;
11. Válvulas redutoras de pressão classificadas no código 8481.10.00, próprias para máquinas e veículos autopropulsados dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;

12. Válvulas para transmissões óleo-hidráulicas ou pneumáticas classificadas no código 8481.20.90, próprias para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;
13. Válvulas solenóides classificadas no código 8481.80.92, próprias para máquinas e veículos autopropulsados das posições 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;
14. Embreagens de fricção do código 8483.60.1, próprias para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;
15. Outros motores de corrente contínua do código 8501.10.19, próprios para acionamento elétrico de vidros de veículos autopropulsados.”

Analisando a legislação em questão podemos ver que realmente o NCM 9032.90.10 não consta em nenhum dos itens apontados e, considerando que essa lista é taxativa, não poderia ser incluído tais itens no presente auto de infração, portanto correta a decisão *a quo*, de forma que nego provimento ao Recurso de Ofício.

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

### Das preliminares

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto em relação as preliminares de anulação, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

“Respeitadas as determinações constantes do art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), no âmbito do processo administrativo fiscal não há que se falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 72:

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.

Pelo transcrito, observa-se que o auto de infração, por ser ato administrativo, somente poderia ser considerado nulo no caso de ser lavrado por pessoa incompetente, o que não ocorreu na situação dos autos, visto que lavrado por Auditor-Fiscal no exercício de suas atribuições legais.

Por outro lado, lavrado o auto de infração, eventuais irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59 não implicariam nulidade e poderiam ser sanadas, caso o sujeito passivo tenha sido prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo decreto:

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.

Dessa forma, na situação ora analisada, como o ato de lançamento foi emitido por autoridade administrativa competente e não se encontra presente pressuposto algum do disposto no art. 59 transrito, não haveria nulidade a ser cogitada, afastando-se de plano sua ocorrência, devendo se analisar a conformidade do lançamento em cotejo com as matérias discutidas especificamente pela impugnante, discernindo as questões de natureza preliminar daquelas que digam respeito ao mérito da autuação.

Adicionalmente, o lançamento foi devidamente cientificado ao autuado, que, ao apresentar impugnação tempestiva, instaurou a fase litigiosa do processo administrativo, nos termos dos arts. 14 e 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Assim, como somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, inexiste cerceamento do direito de defesa quando, na fase de impugnação, foi concedida oportunidade ao autuado de apresentar documentos e esclarecimentos.

Frise-se que o auto de infração contestado se reveste de todos os pressupostos necessários de validade, conforme as exigências estatuídas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Os fatos que ensejaram os lançamentos tributários foram detalhadamente descritos nas peças fiscais (Relatório Fiscal e Autos de Infração), sendo elaborados demonstrativos que apontaram as bases de cálculo e os valores das respectivas infrações. Foram, também, demonstradas as devidas correspondências entre os fatos constatados e as penalidades aplicáveis (dispositivos legais infringidos).

Portanto, no presente caso, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal em pleno exercício de suas atribuições, razão pela qual não há se falar em incompetência da autoridade fiscal. Também não há que se falar em cerceamento do direito de defesa em face de ter sido facultado à reclamante a apresentação da impugnação em análise, conforme previsto no art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas poderiam ser sanadas, se o sujeito passivo restasse prejudicado, conforme anteriormente exposto e de acordo com o art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

A título de registro, de fato foram encontrados equívocos nos cálculos efetuados pela fiscalização, os quais serão tratados em tópico específico abaixo.

Por fim, quanto à alegação de que não houve especificação nos autos de infração do fundamento legal específico para aplicação das alíquotas concentradas da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas de vendas da impugnante às empresas Honda, Yamaha e Jtekt, o que prejudicaria seu direito de defesa, a própria peça recursal apresentada contradiz tal argumento, pois bem elaborada e aborda, com percutiente análise, as questões tratadas na lide.

Portanto, nos termos acima, afasta-se as alegações de nulidades suscitadas.”

### **Do mérito**

#### **DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS RECEITAS AUFERIDAS**

Como bem pontuado no recurso interposto, existem duas questões a serem enfrentadas a respeito do adequado tratamento tributário a ser dado às receitas auferidas pela recorrente, a saber:

- a) as alíquotas a serem utilizadas são as previstas no regime concentrado de tributação das contribuições aplicável aos fabricantes de autopeças ou aquelas às empresas situadas na ZFM; e,
- b) se suas operações se enquadram nas hipóteses previstas no regime das denominadas alíquotas concentradas (monofásico).

#### **DA DEFINIÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO**

Consta nos autos que a empresa Denso Industrial da Amazônia Ltda. tem sua sede em Manaus e, dentre as atividades que exerce, atua na fabricação de autopeças (fls. 273 e 274).

Por estar estabelecida na ZFM, entende que as disposições da legislação que regulam o regime não cumulativo das contribuições para as empresas que atuam nesta região a ela se aplicam, pois cumpre os requisitos legais para usufruí-lo (art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 2º, § 5º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

Resultado desse seu entendimento, à recorrente não se aplicaria as disposições específicas aplicáveis aos fabricantes e importadores de autopeças, de que trata a Lei nº 10.485, de 2002.

Para o deslinde da questão é preciso considerar os seguintes aspectos legais:

- a) existe uma legislação que regula a apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo em todo o território nacional, qual seja, as disposições gerais constantes, respectivamente, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (alíquotas de 1,65% e 7,6% para as pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda pelo lucro real);

- b) para uma fração desse território, a Zona Franca de Manaus, e desde que cumpridas certas condições, essas mesmas leis estabeleceram um conjunto de alíquotas com percentuais menores das contribuições; e,
- c) há um regime especial de apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável aos fabricantes de autopeças, de que trata a Lei nº 10.485, de 2002.

Nesse ponto começo a divergir do acórdão de primeira instância, visto que no entendimento da decisão *a quo*, entende que o regime de apuração da Lei nº 10.485/2002 é mais específico que a legislação que trata da Zona Franca de Manaus, sob o argumento de que por tratar diretamente do produto e de sua destinação a aplicação correta seria a Lei nº 10.485/2002.

Todavia não pode ser analisado somente nesse critério para determinação de qual legislação é mais específica do que a outra, somente pelo critério de territorialidade ou do produto a ser produzido.

Verificando soluções de consulta que discutiram sobre o tema, porém com outra ótica podemos verificar que o entendimento da RFB é oposto do que foi utilizado no presente auto de infração.

Na solução de consulta COSIT 176/2024 a discussão pairava sobre se o contribuinte poderia utilizar as alíquotas da Lei nº 10.485/2022, ao invés do recolhimento na condição de substituto tributário, e a conclusão foi de que o STF ao analisar a constitucionalidade do regime de substituição tributária definido no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, considerou válido tal regime, por isso não poderia utilizar a alíquota da Lei nº 10.485/2022, visto que seria menos específica, conforme podemos extraír da ementa abaixo:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep NÃO CUMULATIVIDADE. ZONA FRANCA DE MANAUS. ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. AUTOPEÇAS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REVENDA DE MERCADORIAS. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4.254/SP. LACUNA NORMATIVA.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.254/SP, analisou a validade do regime de substituição tributária definido no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, segundo o qual o produtor, fabricante ou importador está obrigado a recolher, na condição de substituto tributário, o tributo devido na operação de revenda pela empresa sediada na Zona Franca de Manaus.

**Conforme o julgado, a substituição tributária é válida, não sendo possível, contudo, a utilização das alíquotas da Lei nº 10.485, de 2002 (referenciadas nos dispositivos julgados inconstitucionais). A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil encontra-se vinculada a esse entendimento.**

Dessa forma, há falta de definição da alíquota a ser aplicada (desde o trânsito em julgado da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade em 25 de setembro de

2020, na medida em que não houve modulação de efeitos), lacuna normativa essa a ensejar, atualmente, a ausência da tributação da Contribuição para o PIS/Pasep na operação de revenda das mercadorias pelas concessionárias adquirentes dos produtos relacionados aos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

**O tratamento tributário a ser dispensado às Áreas de Livre Comércio, referidas pelo § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, é dependente do regime de apuração ao qual está submetido a revendedora adquirente.**

Deste modo, nas vendas efetuadas por pessoa jurídica, na condição de contribuinte substituto, para Área de Livre Comércio para posterior revenda, ao amparo do § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, e dos §§ 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 (revendedoras adquirentes não sujeitas ao regime de apuração não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep), há falta da definição da alíquota a ser aplicada, lacuna normativa essa a ensejar, atualmente, a ausência de tributação na operação de revenda.

**Aplica-se a alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep nas vendas para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio quando as operações são efetuadas entre pessoas jurídicas. Quanto às vendas que se realizem no âmbito dessas regiões (vendas internas), há desoneração tanto para adquirentes pessoas jurídicas, quanto para adquirentes pessoas físicas.**

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 107, DE 6 DE JUNHO DE 2023, PUBLICADO NO D.O.U.

DE 13 DE JUNHO DE 2023.

Dispositivos legais: Constituição Federal de 1988, art. 102, § 2º; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Lei nº 11.196, de 2005, art. 65; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 131, 151, 429 a 431; Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.254/SP; Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017;

Despacho nº 294/2023/PGFN-MF.”

Na direção desse entendimento podemos ver que apesar de existir uma legislação específica em relação aos produtos comercializados pela recorrente a legislação da ZFM deve ser utilizada se essa for considerada constitucional.

No caso em tela conseguimos verificar que para o contribuinte usufruir do benefício aqui tratado é obrigado ao cadastro no SUFRAMA e apresentar todos os procedimentos de industrialização que serão realizados, entre outras obrigações acessórias necessárias para a manutenção desse benefício.

Ora qual seria a necessidade do contribuinte em cumprir todos esses requisitos para obtenção desses benefícios, se ao realizar a fabricação de autopeças estaria obrigada a tributação da Lei nº 10.485/2002, como se estivesse em qualquer outra localização do Brasil.

Dessa forma, entendo que a lei mais específica no caso em questão é a da ZFM que trás benefícios específicos para contribuintes que se estabelecerem na região e cumprirem as obrigações acessórias para usufruírem de tal benefício.

Portanto, dou provimento total ao Recurso Voluntário para cancelar integralmente o auto de infração.

Caso não seja o entendimento da turma, apresento o voto em relação aos demais argumentos apresentados pela Recorrente.

#### **DO ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES REALIZADAS**

A segunda parte da discussão do presente processo é de que os itens vendidos pela recorrente não se enquadram com os elencados na Lei 10.485/2002, os quais são:

- a) os produtos fabricados ou importados devem estar relacionados nos anexos I e II da Lei; e,
- b) os destinatários das vendas devem ser:
  - b.i) fabricantes dos veículos e máquinas relacionados no art. 1º da Lei; ou
  - b.ii) fabricantes de autopeças constantes dos anexos I e II da Lei, quando destinados à fabricação de produtos neles relacionados; ou,
  - b.iii) comerciante atacadista ou comerciante varejista ou consumidor.

A Recorrente alega que os compradores das mercadorias apesar de serem industriais, não fazem a industrialização enquadrada na legislação acima tratada, trazendo aos autos documentação dessas empresas e declaração da utilização dos itens comprados da Recorrente, demonstrando que os itens tratados no auto de infração não poderiam ter a tributação relacionada a Lei nº 10.485/2002.

Após a solicitação de diligência solicitada por essa Turma, a fiscalização se manifestou que não existe no presente processo administrativo prova de que os produtos vendidos pela Recorrente foram utilizados para fabricar outras peças ou veículos, conforme previsto na Lei nº 10.485/2002 e também não trouxe nenhuma outra prova para que possa demonstrar o quanto alegado no Auto de Infração.

Fato esse e por o presente processo ter se iniciado através de Auto de Infração o responsável pela produção de provas é a própria fiscalização, entendo que não existe prova concreta da utilização dos produtos vendidos pela Recorrente não sendo possível a cobrança das contribuições sobre o suposto fato gerador.

Motivo pela qual dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a autuação.

#### **DAS EXCLUSÕES DAS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES**

Nesse ponto por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilize sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

“Alega a empresa que na apuração das bases de cálculo das contribuições devem ser excluídos os valores das contribuições estaduais à Universidade do Estado do Amazonas – UEA - e ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI, pois de tributos se tratam.

As exclusões das bases de cálculo das contribuições estão previstas no art. 1º, § 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 1º, § 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, para a contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins. Dentre as hipóteses permitidas, não se encontram as contribuições estaduais citadas.

Todo o arrazoado da empresa desenvolve raciocínio similar ao que levou o Supremo Tribunal Federal a decidir que o ICMS não compõe a base de cálculo das contribuições.

Entretanto, são situações distintas.

A suposta obrigatoriedade do pagamento de tais contribuições existe, segundo afirmado pela própria impugnante, “... para as empresas, ao menos para aquelas, como a IMPUGNANTE, que pretendem gozar e/ou continuar gozando dos benefícios de ICMS conferidos pelo Estado do Amazonas, em prol do desenvolvimento da própria Zona Franca de Manaus”.

Ou seja, tais “contribuições” nada mais são do que contrapartidas da empresa para que possa usufruir de benefícios fiscais. Ela se submete a tal pagamento por ato voluntário, pelo menos do ponto de vista legal. Dessa forma, não é tributo, pela ausência do elemento compulsoriedade.

Assim, não procede o alegado pela empresa quanto a este ponto.”

### Conclusão

Diante todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, julgar procedente o Recurso Voluntário, para cancelar o Auto de Infração.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**