



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720148/2015-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-009.355 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2020
Recorrente MELO DISTRIBUIDORA DE PECAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO CONTROVERTIDA

Se na impugnação não foram apresentados argumentos de defesa sobre os lançamentos realizados no auto de infração, tais pontos não podem ser trazidos à baila em sede de recurso voluntário, por ter se operado a preclusão, nos termos do artigo 17 do Decreto 70.235/1972. No ponto sem defesa na impugnação, não há matéria controvertida, não tendo sido instaurado o litígio sobre essas matérias.

NULIDADE. LEGALIDADE. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. ZFM

A pessoa jurídica localizada na ZFM que adquire produtos de fornecedor localizado fora da zona incentivada, está beneficiada com alíquota zero das contribuições PIS e COFINS, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.996/2004, desde que o produto seja consumido na ZFM. Caso ocorra o desvio dos produtos adquiridos, assim entendido como a inexistência do consumo na ZFM, a exemplo da transferência das mercadorias para filiais localizadas fora da área incentivada, o artigo 22 da Lei nº 11.945/2009 submete o adquirente ao recolhimento dos tributos que se deixou de recolher na aquisição, com juros e multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Breno do

Carmo Moreira Vieira, Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (Suplente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de auto de infração para a constituição de crédito tributário de PIS, na monta de R\$ 1.451.606,73, com juros e multa de 75% já incluídos, fls. 89-110, e COFINS, na monta de R\$ 6.686.188,54, com juros e multa de 75% já incluídos, fls. 111-132, sob a acusação de insuficiência de recolhimento dos tributos no ano-calendário de 2010.

Basicamente a acusação fiscal está centrada nas diferenças apontadas no DACON em comparação com documentos contábeis e fiscais, como um volume de devoluções de mercadorias em montante superior aos valores identificados nas notas fiscais, bem como a tributação das transferências de mercadorias da matriz, localizada na ZFM, para filial localizada fora da área incentivada, tendo em vista que a mercadoria deveria ter sido consumida na ZFM, diante da sua aquisição incentivada.

Adoto o relatório da r. decisão recorrida para a exposição do caso:

Trata o presente processo de autos de PIS/Pasep e Cofins lavrados contra a empresa acima qualificada, nos montantes respectivos de R\$ 670.188,85 e R\$ 3.086.930,48 (valores principais).

2. Segundo a descrição dos fatos a impugnante informou em seu Dacon valores referentes a bens para revenda e devoluções de vendas superiores aos apurados nas notas fiscais. Afirma a fiscalização que, após a prestação de informações pela empresa, realizou a apuração das contribuições com base em informações contidas nos sistemas da Receita Federal e naquelas prestadas pela contribuinte, elaborando planilha para efeito de recálculo das contribuições.

3. Esclarece haver levado em consideração, na apuração das receitas resultantes das vendas de mercadorias, liminar obtida pela empresa suspendendo a incidência das contribuições sobre as vendas realizadas pelo estabelecimento matriz dentro da Zona Franca de Manaus (ZFM), separando as notas fiscais em planilhas distintas.

4. Informa também que foram considerados os valores declarados em DCTF e que nos meses de maio e junho houve crédito (saldo dos valores declarados em DCTF), que será deduzido da apuração das contribuições sobre as receitas de venda com exigibilidade suspensa.

5. Cientificada em 16.01.2015, a interessada apresentou, tempestivamente, em 13.02.2015, impugnação (fls. 172/199) na qual afirma concordar com os débitos apurados pela autoridade fiscal, contestando o fato da apuração haver desprezado os seguintes créditos decorrentes do regime não cumulativo das contribuições: a) sobre revenda de mercadorias feitas pela matriz para filiais; b) sobre custos e despesas; c) sobre receita de exportação.

6. Preliminarmente, aponta a nulidade do lançamento pela existência de vício material, consubstanciado no fato de que, mesmo tendo em poder todos os documentos fiscais e contábeis da empresa, deixou de considerar na apuração os créditos previstos nos arts.

5º e 6º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente. Entende que o cálculo do montante do tributo devido é essencial para a validade do auto, nos termos do art.

142 do CTN.

7. No mérito, defende o direito ao crédito sobre as receitas das vendas efetuadas dentro da ZFM. Sustenta o entendimento, conforme dito acima, no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2002, e no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2003, combinado com a liminar obtida que garante suspensão da incidência das contribuições sobre as vendas realizadas pelo estabelecimento matriz dentro da área de exceção.

8. Reclama da falta de aproveitamento dos créditos sobre as seguintes despesas/encargos:

Conta Contábil	Nomenclatura	Valor (R\$)
2128	Fornecedores de Frete S/ Compras	341.577,03
4809	Aluguéis ou Arrendamentos	490.255,18
4907	Energia Elétrica	313.255,18
4991	Combustível e Lubrificantes	103.087,67
5068	Manutenção e Reparos Diversos	1.415.758,55
5383	Propaganda e Publicidade	13.185,74
4963	Serviço Prestado Pessoa Jurídica	1.091.454,26
5628	Viagens e Estadias	115.185,74
4445	Frete e Carretos S/ Vendas	1.570.129,25
5012	Manutenção e Veículos	364.729,25
4184	Custos (ICMS / Substituição Tributária)	792.172,10
TOTAL		6.610.789,95

Conta Contábil	Nomenclatura	Valor (R\$)
876	Brindes e Bonificações – MAO	4.343.611,37
911	Brindes e Bonificações – PVH	889.192,09
939	Brindes e Bonificações – REC	577.715,68
967	Brindes e Bonificações – FTZ	37.903,69
TOTAL		5.848.422,83

9. No que diz respeito às saídas para as filiais de Recife e Fortaleza, argumenta que, a partir do momento em que tais saídas passam a ser tributadas nos autos de infração, surgiria o direito ao crédito da aquisição dos referidos bens, calculados sobre o valor das transferências.

10. Ao final, requer que sejam os autos baixados em diligência para correção dos alegados erros cometidos pela fiscalização.

Ao analisar a impugnação, a 3ª Turma da DRJ/BEL proferiu o Acórdão 01-34.951 de fls. 269-276 para julgar improcedente a impugnação e manter o lançamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/04/2010, 01/07/2010 a 31/12/2010

CRÉDITO. REVENDA.

Do valor apurado da contribuição, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, salvo exceções previstas na legislação.

PRODUTOS DESTINADOS À ZFM. DESVIO DE DESTINAÇÃO.

Ficam reduzidas a zero as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM. Sendo dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/04/2010, 01/07/2010 a 31/12/2010

CRÉDITO. REVENDA.

Do valor apurado da contribuição, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, salvo exceções previstas na legislação.

PRODUTOS DESTINADOS À ZFM. DESVIO DE DESTINAÇÃO.

Ficam reduzidas a zero as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM. Sendo dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada da decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 287-321, para buscar a reforma do acórdão com argumentos de nulidade por diversas ofensas à lei e princípios jurídicos cometidas pela fiscalização, conforme síntese abaixo:

- O lançamento ofende princípios constitucionais da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, verdade real, moralidade, ampla defesa, segurança jurídica e interesse público;
- Nulidade em razão da inexistência de insuficiência de recolhimento das contribuições, já que a fiscalização considerou como tributáveis as transferências da matriz para suas filiais, considerando bases de cálculos diversas para PIS e para COFINS;
- Argumenta que ambas as contribuições possuem a mesma base de cálculo, torando-se incompreensível a utilização de bases de cálculo diversas para um e outro tributo no mesmo período considerado;
- Questiona a metodologia de fiscalização, tendo em vista que o agente fiscal também utilizou como elemento de prova para a determinação das receitas, as informações colhidas das Notas Fiscais de Entradas e Saídas e através do Livro de Apuração do ICMS e sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

- Isso porque que nem todas as saídas de mercadorias tributadas pelo ICMS, correspondem a operações que geram receitas componentes da base de cálculo do PIS/PASEP e a COFINS, a exemplo das transferências de mercadorias entre a matriz e suas filiais;

- Transferência entre matriz e filial não gera receita, portanto, não satisfaz o conceito de "faturamento" constante do art. 195, I, da Constituição;

- Faturamento deve ser conceituado como a receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços, apenas e tão-somente;

- Nulidade do auto de infração ante a inexistência de utilização de valores a maior de devolução de vendas consequentemente inexistência de insuficiência de recolhimento das contribuições;

- O lançamento assim realizado ofende o Princípio da legalidade, já que não há autorização legal para tributar as transferências entre estabelecimentos;

- Ofensa ao princípio da motivação diante da falta de descrição exata e precisa dos motivos de fato e de direito que lhe serviram de fundamento, gerando a nulidade do auto de infração;

- Ofensa ao princípio da segurança jurídica;

- Nulidade por cerceamento do direito de defesa, diante do embaraço e obstáculos criados pela fiscalização, ao majorar a base de cálculo do tributo, dificultando a defesa, em razão de o auto de infração não estar formalizado corretamente;

- A Nulidade objetiva que deverá ser declarada, pois a perfeita tipificação legal é condição *sine qua non*, para a realização do lançamento;

- Ofensa ao Princípio da boa-fé recíproca ou Princípio da confiança constitui, ao lado do Princípio da probidade, irradiação específica do princípio da Moralidade, ofendendo a necessidade de respeito aos valores da confiança, lealdade, transparência, objetividade, segurança jurídica na relação Fisco-contribuinte;

- Ofensa ao requisito formal de no procedimento fiscalizatório comunicar ao contribuinte a sua habilitação para realizar a fiscalização. A Recorrente não foi cientificada das inúmeras prorrogações a que se submeteu o MPF originário em clara ofensa aos valores decorrentes da boa-fé objetiva, como os da lealdade, transparência, impessoalidade, confiança e segurança;

- Argumenta a necessidade de proteção da propriedade do contribuinte, valor sobremodo prestigiado por nosso ordenamento jurídico, direito este que está em disputa na relação tributária;

- A Fiscalização, antes de lançar de ofício e multar, deveria ter produzido provas da efetiva ocorrência dos ilícitos que entende foram praticados pelo Recorrente. Isso exigiria uma série de cuidados que não foram tomados.;

- O lançamento foi realizado por presunção, diante da ausência de provas que produza a certeza da conclusão fiscal;

- Argumenta o “indubio pro reo” em matéria tributária em caso de dúvidas da verdadeira prática de um fato gerador, aplicando-se o artigo 112 do CTN não só para as infrações, mas também para o tributo.

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

De início é preciso ressaltar que a discussão sobre os débitos lançados está preclusa, tendo em vista que a Recorrente em sede de impugnação admitiu o erro cometido, assumindo a correção da fiscalização. Com isso, em sede de impugnação, passou a questionar apenas os créditos da não cumulatividade das contribuições, como insumos [apesar de ser um comerciante] e demais itens geradores de crédito, como energia e aluguel.

Assim, afirmou em sede impugnação que, mesmo que a contribuinte não tivesse escriturado esses créditos, a fiscalização, diante de toda documentação analisada, deveria tê-los reconhecido de ofício e deveriam ter sido apurados pela fiscalização, como supedâneo do princípio da não cumulatividade, para compor a base de cálculo das contribuições e ajustar o montante de tributo devido no auto de infração.

A d. DRJ afastou tais argumentos, tendo em vista que a fiscalização apenas lavrou auto de infração para constituir os débitos, por insuficiência de tributo declarado e recolhido. Não houve glosa e nem análise dos créditos. Aliás, todos os créditos tal qual informados pela Recorrente no DICON permaneceram intactos.

Como dito, sobre os débitos lançados, a Recorrente admitiu o equívoco e expressamente afirmou que não apresentaria defesa sobre esse ponto:

Assim, a Impugnante reconhece que o lançamento dos débitos levado a efeito pela Autoridade Administrativa, está em harmonia com a legislação de regência, no entanto, da análise do DICON FISCO foi totalmente desprezado os créditos decorrentes do regime no não-cumulativo do PIS/COFINS.

Com isso, considera-se como não impugnados estes pontos, nos termos do artigo 17 do Decreto 70.235/1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Percebendo a preclusão da discussão do mérito do lançamento fiscal, em sede de Recurso Voluntário busca reverter o julgamento apenas com argumentos de nulidade e ofensa a

princípios, mas que, no fundo, são argumentos que buscam, de forma indireta, discutir o mérito das infrações.

Por isso, não merecem prosperar.

A nulidade de erro de direito na apuração da base de cálculo das contribuições e ausência de permissão legal para a tributação das transferências entre matriz e filial vieram à lume para tentar distorcer a realidade dos fatos e do lançamento tributário.

A Recorrente argumenta, e traz um quadro demonstrativo, no sentido de que a fiscalização adotou bases de cálculo diferentes para realizar o lançamento de PIS e da COFINS, o que tornaria nulo o auto de infração, por erro na quantificação da matéria tributável, na medida em que ambos os tributos possuem a mesma base de cálculo.

Ocorre que, analisar as planilhas e demonstrativos elaborados pela fiscalização, como o denominado DACON-Fisco (em arquivos não pagináveis), bem como os montantes de PIS e de COFINS lançados como devidos no auto de infração, fls. 89-132, verifico que todas as bases de cálculos utilizadas, mês a mês, tanto para o PIS quanto para a COFINS, são idênticas.

Desta feita, não correspondem à realidade os argumentos da Recorrente.

Outrossim, o lançamento não se trata de tributar transferências entre estabelecimentos, matriz-filial. A Recorrente argumenta não haver autorização legal para tributar tais transferências, pois nessas operações não há receita bruta, isto é, não há faturamento, na medida em que não representa uma receita de venda de mercadorias, tampouco de prestação de serviços. Com isso, argumenta que o lançamento ofende o artigo 195 da Constituição, com ofensa ao princípio da legalidade, o qual norteia a tributação, como proteção do contribuinte em apenas ser diminuído em seu patrimônio nos termos da lei (afirma que a relação tributária deve privilegiar o direito de propriedade).

Peço vênia para discordar, pois não é disso que se trata o lançamento. É muito diferente disso. O lançamento decorre da constatação de que a matriz, localizada em Manaus, na ZFM, adquiriu produtos de fornecedor localizado fora da área incentivada. Ao assim proceder, aproveitou-se de um benefício legal o qual aplicava alíquota ZERO na operação, caso o produto adquirido fosse consumido na ZFM.

Caso houvesse o desvio, ou seja, a mercadoria não fosse consumida na ZFM, o adquirente tornava-se devedor do tributo que se deixou de recolher, com juros e multa. A fiscalização detectou que a Recorrente adquiriu mercadorias de fora da ZFM, aproveitando-se do benefício, mas desviou a mercadoria, transferindo para suas filiais localizadas fora da ZFM, em Fortaleza e Recife, para que tais produtos fossem revendidos por ela.

Vejamos as leis que trata do caso:

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.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.

§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o caput deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º **As disposições deste artigo aplicam-se às vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio** de que tratam as Leis nos 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas. (Incluído pelo art. 16 da Medida Provisória nº 451, de 2008, convertida na Lei nº 11.945, de 2009). (grifei)

Lei nº 11.945/2009

Art. 22. Salvo disposição expressa em contrário, caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação **for condicionada à destinação do bem ou do serviço**, e a este for dado destino diverso, **ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis**, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse. (grifei)

Como dito, em sede de Impugnação a Recorrente admitiu a infração, veja:

Das Saídas Tributadas da Matriz para as Filiais de Fortaleza e Recife

Como já dito, de fato a Impugnante deixou de proceder ao recolhimento do PIS/COFINS sobre as saídas de mercadorias para revenda nas operações efetuadas de seu estabelecimento Matriz para os Filiais, por desconhecimento da legislação.

Assim, em virtude de parte das mercadorias adquiridas pelo estabelecimento Matriz ter entrado sem a incidência do PIS/COFINS, no momento em que foi dada a saída das mercadorias para suas Filiais, **deveria ter ocorrido o recolhimento das referidas contribuições, por força do artigo 22, da Lei 11.945/09**, que estabelece:

"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 Coibis-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."

De acordo com a norma contida no artigo 22, da Lei 11.945/09, o fato de a Impugnante ter remetido as mercadorias para fora da ZFM, o PIS/COFINS passou a ser devido, tornando as operações tributadas.

Tanto é assim, que a Autoridade Administrativa procedeu ao lançamento do PIS/COFINS devido em operações de entrada de mercadoria na ZFM, que num primeiro momento teve as contribuições submetidas à alíquota de (zero), por força do §1º do artigo 2º, da Lei nº 10.996/04, senão vejamos:

"Art. 2º - Ficam reduzidas a O (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. 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."

Com isso, não há a nulidade apontada.

Também não há que se falar em nulidade por ofensa à moralidade, boa-fé, transparência, ampla defesa, *indubio pro reo*, falta de provas, devendo-se afastar quaisquer outros argumentos de nulidade.

O auto de infração está corretamente elaborado e delineado. Homenageia o artigo 142 do CTN e artigos 9º, 10 e 59 do Decreto 70.235/192. Isso porque foi lavrado por autoridade administrativa competente, com termo de início de procedimento fiscal, com os demais termos de intimação e de continuidade de procedimento fiscal, todos recebidos e atendidos pela Recorrente, com juntada de documentos e esclarecimentos.

O auto de infração foi lavrado com a descrição adequada dos fatos, com a identificação da matéria tributável, identificação do sujeito passivo, quantificação do tributo devido, com a correta análise da documentação contábil, fiscal, notas fiscais de devolução e juntada de todas as provas suficientes para demonstrar a correta identificação de todas as acusações fiscais, com elaboração de planilhas e demonstrativos de cálculos, intimando-se a Recorrente de todos os atos, solicitando esclarecimentos.

A conclusão fiscal não foi pautada em presunções, tampouco dúvidas. Assim, foi realizada a lavratura de auto de infração na qual foi franqueada a ciência da contribuinte e a possibilidade de apresentação de defesa.

As supostas ocorrências de nulidade são improcedentes.

Isto posto, conheço do recurso voluntário para negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior