



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

Processo nº 11080.726565/2014-06
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3401-004.390 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2018
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAZER DISTRIBUIDORA LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2013

PIS/PASEP. PRODUTOS ELETRÔNICOS E DE INFORMÁTICA. LEI Nº 11.196/05 E DECRETO Nº 5.602/05. ALÍQUOTA ZERO. VENDAS A VAREJO. ALCANCE.

Consoante arts. 28 a 30 da Lei nº 11.196/05, regulamentada pelo Decreto nº 5.602/05, foram reduzidas a zero, no período lançado, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, a varejo, dos produtos que menciona, realizadas por produtor, atacadista ou varejista, não se limitando às vendas realizadas por estabelecimentos varejistas, não sendo admissível estabelecer restrição, por via interpretativa, onde o legislador não o fez textualmente. Inteligência do art. 28, *caput* e § 4º do mencionado diploma legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2013

COFINS. PRODUTOS ELETRÔNICOS E DE INFORMÁTICA. LEI Nº 11.196/05 E DECRETO Nº 5.602/05. ALÍQUOTA ZERO. VENDAS A VAREJO. ALCANCE.

Consoante arts. 28 a 30 da Lei nº 11.196/05, regulamentada pelo Decreto nº 5.602/05, foram reduzidas a zero, no período lançado, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, a varejo, dos produtos que menciona, realizadas por produtor, atacadista ou varejista, não se limitando às vendas realizadas por estabelecimentos varejistas, não sendo admissível estabelecer restrição, por via interpretativa, onde o legislador não o fez textualmente. Inteligência do art. 28, *caput* e § 4º do mencionado diploma legal.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Cassio Schappo (suplente convocado), Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausentes os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Fenelon Moscoso de Almeida (justificadamente).

Relatório

Cuida-se, na espécie, de lançamento de PIS/Pasep e Cofins.

Por bem sintetizar o contexto dos autos, adoto o relatório da decisão de primeiro grau:

“Trata-se de impugnação apresentada contra os lançamento das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas com incidência não-cumulativa, referentes às competências de janeiro de 2009 a dezembro de 2012.

Os lançamentos decorreram de diferenças entre os valores informados nas DCTF e os efetivamente devidos, apurados com base nas escritas, fiscais e contábeis do interessado, pelo fato de não ter oferecido à tributação as receitas decorrentes das venda de equipamentos de informática, computadores e acessórios, e de telefonia móvel, celulares, smartphones e assemelhados. Segundo a Fiscalização, o interessado teria simulado vendas a varejo, quando, de fato, foram no atacado, mediante faturamento direto para os consumidores finais. Assim, as operações realizadas não se enquadravam nos arts. 28 a 30 da Lei nº 11.196, de 2005, que trata do programa de inclusão digital, e estavam sujeitas às alíquotas positivas das referidas contribuições e não a alíquotas zero. Também, por ter entendido que houve simulação de vendas a varejo, visando o não pagamento das contribuições, a multa de ofício foi agravada e formalizado processo de representação fiscal para fins penais contra o interessado, conforme consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de cada auto de infração e

do Relatório Fiscal às fls. 256/278, parte integrante de ambos autos de infração.

Intimado dos lançamentos, o interessado impugnou-os (fls. 291/329), alegando, em síntese, que as receitas tributadas decorrem de vendas a varejo, conforme provam as cópias de notas fiscais, em anexo, e não, no atacado, segundo a Fiscalização; e, subsidiariamente, requereu a redução da multa, tendo em vista a não ocorrência de dolo nas operações de vendas.

Para fundamentar a impugnação, expendeu extenso arrazoado sobre: 'CONSIDERAÇÕES INICIAIS Sinopse Fática da Impugnação; Do Mérito da Impugnação Administrativa O Auto de Infração Viola Claramente as disposições da Lei nº 11.196/05, fazendo interpretação contra o texto expresso de lei, e em completa dissonância ao Princípio da legalidade; Do Abuso de Poder existente na Conduta do Auditor Fiscal quando lavra auto de Infração Interpretando e distorcendo Artigo de Lei que confere legalidade a condutas praticadas pelo Contribuinte – Art. 149, IX do CTN; e, Dos Requerimentos' concluindo, ao final, que os lançamentos são improcedentes e, subsidiariamente, que a multa deve ser reduzida."

A DRJ Ribeirão Preto/SP reputou o lançamento improcedente, em decisão assim ementada:

"INFORMÁTICA E TELEFONIA MÓVEL. EQUIPAMENTOS E ACESSÓRIOS. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. VENDAS A VAREJO. ALÍQUOTA ZERO. REDUÇÃO.

Reduz-se a 0,0 % (zero por cento) a alíquota da contribuição incidente sobre a receita operacional bruta decorrente de vendas a varejo de equipamentos de informática, computadores e acessórios, e de telefonia móvel, celulares, smartpfoes e assemelhados, produzidos no País, nos valores máximos estabelecidos em lei e classificados na TIPI nas posições fiscais expressamente elencadas.

DIFERENÇAS. DCTF/CONTABILIDADE. VENDAS A VAREJO. EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA E TELEFONIA MÓVEL.

Inexiste amparo legal para se exigir contribuição sobre a receita operacional bruta decorrente de vendas a varejo de equipamentos de informática, computadores e acessórios, e de telefonia móvel, celulares, smartphones e assemelhados, efetuadas nos termos da lei que reduziu a alíquota para zero por cento."

Desse julgado houve interposição de recurso de ofício.

Devidamente intimado, o contribuinte não se manifestou.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao *decisum*, onde defendeu que o contribuinte não preenchia os requisitos legais para fruição da alíquota zero, por ser estabelecimento atacadista; que não poderia realizar vendas a varejo; que a menção, no art. 28, § 4º da Lei nº 11.196/05, aos produtores e atacadistas não significa que possam usufruir da redução de alíquota, servindo a informação lá especificada a possibilitar que o varejista saiba qual produto tem direito à redução; que não é possível adotar a

interpretação extensiva acolhida pela decisão *a quo*; que a lei que estabelece redução de alíquota deve ser interpretada restritivamente (art. 111 do CTN); que o próprio contribuinte informou que não realiza vendas diretas a consumidores finais; que o *modus operandi* empregado pelo contribuinte, ao se utilizar de revendedores, representa burla à legislação; que as vendas não foram realizadas no varejo, a consumidores finais, mas no atacado, a revendedores de produtos de informática; e, que, diante da simulação de vendas a varejo, deve ser mantida a multa qualificada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Cuidando o cerne do debate sobre a correta *mens legis* dos arts. 28 a 30 da Lei nº 11.196/05, que reduziu as alíquotas do PIS/Pasep e Cofins sobre as receitas de vendas a varejo dos produtos que menciona, entendo pertinente a reprodução dos dispositivos em tela, na redação vigente por ocasião dos fatos geradores:

*“Art. 28. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2016, serão aplicadas na forma do art. 28-A desta Lei as alíquotas da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins **incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo** dos seguintes produtos: (Redação dada pela Lei nº 13.241, de 2015)*

I - de unidades de processamento digital classificadas no código 8471.50.10 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI;

I - de unidades de processamento digital classificadas no código 8471.50.10 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

I - unidades de processamento digital classificados no código 8471.50.10 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI; (Redação dada pela Lei nº 13.241, de 2015)

II - de máquinas automáticas para processamento de dados, digitais, portáteis, de peso inferior a 3,5Kg (três quilos e meio), com tela (écran) de área superior a 140cm² (cento e quarenta centímetros quadrados), classificadas nos códigos 8471.30.12, 8471.30.19 ou 8471.30.90 da Tipi;

III - de máquinas automáticas de processamento de dados, apresentadas sob a forma de sistemas, do código 8471.49 da Tipi, contendo exclusivamente 1 (uma) unidade de processamento digital, 1 (uma) unidade de saída por vídeo (monitor), 1 (um) teclado (unidade de entrada), 1 (um) mouse (unidade de entrada), classificados, respectivamente, nos códigos 8471.50.10, 8471.60.7, 8471.60.52 e 8471.60.53 da Tipi;

IV - de teclado (unidade de entrada) e de mouse (unidade de entrada) classificados, respectivamente, nos códigos 8471.60.52 e 8471.60.53 da Tipi, quando acompanharem a unidade de processamento digital classificada no código 8471.50.10 da Tipi.

V - modems, classificados nas posições 8517.62.55, 8517.62.62 ou 8517.62.72 da Tipi. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

VI - máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm² (Tablet PC), classificadas na subposição 8471.41 da Tipi, produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo. (Incluído pela Medida Provisória nº 534, de 2011)

VI - máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm² e inferior a 600 cm², e que não possuam função de comando remoto (Tablet PC) classificadas na subposição 8471.41 da TIPI, produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 540, de 2011)

VI - máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm² (cento e quarenta centímetros quadrados) e inferior a 600 cm² (seiscentos centímetros quadrados) e que não possuam função de comando remoto (tablet PC) classificadas na subposição 8471.41 da Tipi, produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011)

VII - telefones portáteis de redes celulares que possibilitem o acesso à internet em alta velocidade do tipo smartphone classificados na posição 8517.12.31 da Tipi, produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

VIII - equipamentos terminais de clientes (roteadores digitais) classificados nas posições 8517.62.41 e 8517.62.77 da Tipi, desenvolvidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 1º Os produtos de que trata este artigo atenderão aos termos e condições estabelecidos em regulamento, inclusive quanto ao valor e especificações técnicas.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também às aquisições realizadas por pessoas jurídicas de direito privado ou por órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal e do Distrito Federal, direta ou indireta, às fundações instituídas e mantidas pelo Poder

Público e às demais organizações sob o controle direto ou indireto da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal.

§ 3o O disposto no caput deste artigo aplica-se igualmente nas vendas efetuadas às sociedades de arrendamento mercantil leasing.

§ 4o Nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas à venda dos produtos de que trata o inciso VI do caput, deverá constar a expressão “Produto fabricado conforme processo produtivo básico”, com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo. (Redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011)

§ 5o As aquisições de máquinas automáticas de processamento de dados, nos termos do inciso III do caput, realizadas por órgãos e entidades da administração pública federal, estadual ou municipal e do Distrito Federal, direta ou indireta, às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e às demais organizações sob o controle direto ou indireto da União, dos Estados e dos Municípios ou do Distrito Federal, poderão estar acompanhadas de mais de uma unidade de saída por vídeo (monitor), mais de um teclado (unidade de entrada), e mais de um mouse (unidade de entrada). (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 6o O disposto no § 5o será regulamentado pelo Poder Executivo, inclusive no que se refere à quantidade de vídeos, teclados e mouses que poderão ser adquiridos com benefício. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

Art. 28-A. As alíquotas da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, em relação aos produtos previstos no art. 28 desta Lei, serão aplicadas da seguinte maneira: (Incluído pela Lei nº 13.241, de 2015)

I - integralmente, para os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2016; (Incluído pela Lei nº 13.241, de 2015)

II - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.241, de 2015)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 13.241, de 2015)

~~*Art. 29. Nas vendas efetuadas na forma do art. 28 desta Lei não se aplica a retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se referem o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. — (Revogado pela Medida Provisória nº 690, de 2015) (Produção de efeito)*~~

~~*Art. 29. Nas vendas efetuadas na forma do art. 28 desta Lei não se aplica a retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se referem o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*~~

Art. 30. As disposições dos arts. 28 e 29 desta.

I - não se aplicam às vendas efetuadas por empresas optantes pelo Simples;

II - aplicam-se às vendas efetuadas até 31 de dezembro de 2014. (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010) (Produção de efeito)” (destacado)

O Decreto nº 5.602/05, em seu art. 1º, por seu turno, reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, a varejo.

Inicialmente, cumpre destacar a premissa que norteará o presente reexame: é importante anotar que o texto legal dispõe que a mencionada redução de alíquota incidirá sobre a receita bruta **decorrente de vendas a varejo**, não querendo significar que a redução só aproveita aos **estabelecimentos varejistas**, como interpretaram a autoridade lançadora e a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Acaso fosse essa a intenção do legislador, essa circunstância viria claramente disposta no texto legal, pois, quando o quis, houve expressa menção às figuras do produtor, atacadista e varejista, como ocorreu no art. 28, § 4º supra transcrito.

Aliás, na linha de raciocínio apresentada pelo decisório reexaminando, esse mesmo preceptivo admite que os produtores e atacadistas possam realizar operações de varejo, ao estabelecer que nas notas fiscais emitidas, em relação aos produtos mencionados, deverá constar expressão relativa ao ato administrativo que aprova o Processo Produtivo Básico - PPB.

Nesse ponto, mesmo que admissível a tese deduzida pela PFN, consoante a qual dita obrigação acessória serviria à orientação do revendedor varejista sobre qual produto está acobertado pela redução tarifária, de modo algum importa em afastar a possibilidade que produtores e atacadistas possam, através de vendas diretas ao consumidor, também, atuar no varejo e beneficiarem-se da alíquota zero.

Além do que, se o único escopo da referida obrigação acessória fosse orientar o varejista, como insiste a contrarrazoante, não faria sentido exigir que ele também, por obrigação própria, tivesse de fazer constar a mesma expressão no corpo das notas fiscais de venda que emite, a consumidores finais.

Então, a decisão ora em revista, a meu juízo, aplica literalmente a norma tributária, não havendo que se falar em interpretação extensiva, como aduzido pela PFN, isso porque, distintamente do que assevera, o art. 111 do Código Tributário Nacional não prevê que as leis que estabelecem redução de alíquota devam ser interpretadas **restritivamente**, mas sim, que devem ser interpretadas **literalmente**, sendo esse o termo empregado pelo *codex*.

Outrossim, diversamente do que sustenta a PFN inexistente norma legal que proíba estabelecimentos atacadistas a operar no varejo, não havendo qualquer restrição nesse sentido inserta no art. 14 do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02), citado em contrarrazões, que se limita a conceituar estabelecimento atacadista e varejista, para os efeitos daquele regulamento.

Também merece retificação a afirmação que “a própria contribuinte informa que por ser empresa comercial atacadista, não realiza vendas diretamente para consumidores finais, mas o faz por intermédio de uma revendedora”, pois, compulsando o autos, não encontrei tal asserção, mas sim que, em resposta a intimação, “como a empresa é atacadista, as vendas com este benefício ocorrem através de intermédio (*sic*) de uma revenda, a qual recebe

um comissionamento pela venda efetuada, emitindo uma nota fiscal de comissão sobre vendas” (efls. 6 e 26).

Por seu turno, o fato de tais vendas se efetivarem com a intermediação de revendedor, assemelhado ao agenciante, que percebe uma comissão pelas operações em que atua, por si só, não se reveste de qualquer ilegalidade sob o aspecto tributário, não representando qualquer violação à lei ou mesmo simulação negocial, haja vista que as notas fiscais de venda coligidas ao processo estampam operações de venda a retalho a consumidores finais, não havendo qualquer prova que ditos documentos são fraudados ou não representam as operações nele descritas.

Essa situação foi captada com percuciência pelo colegiado *a quo*:

“No presente caso, as cópias das notas fiscais carreadas aos autos comprovam que as receitas tributadas decorreram de vendas a varejo, mediante representantes comerciais. Às fls. 49/86; 89/91; 96/114; 116/144; 146/170, 172/178; 180/185; 187/199; 201/202; e 204/225, constam as notas fiscais de vendas emitidas pelo interessado, todas de vendas a varejo. Já às fls. 48; 88; 95; 115; 145; 171; 179; 186; 200; e 203, as cópias das respectivas notas fiscais de prestação de serviços, comissões sobre vendas, emitidas pelos representantes comerciais, contra o interessado.

Assim, demonstrado e provado, mediante notas fiscais de vendas, emitidas pelo interessado, e notas fiscais de prestação de serviços, emitidas pelos representantes comerciais, contra ele, que as vendas foram efetuadas a varejo, as alíquotas do PIS e da Cofins devem ser reduzidas para o percentual de 0,0 % (zero por cento), nos termos do art. 2º da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, e os lançamentos considerados improcedentes.”

A simulação, se existente, não se verificaria na intermediação comercial pelo revendedor, mediante comissão sobre as vendas, mas sim se provado que estivesse o contribuinte a remeter as mercadorias, em vendas por atacado, aos revendedores e esses, por seu turno, é que efetivamente promovessem a comercialização no varejo. Entretanto, para se chegar a essa conclusão, ter-se-ia de imputar a falsidade ideológica dos documentos fiscais anexados ao processo e, principalmente, comprovar a operação dissimulada, o que não ocorreu.

Como dito, todas as notas fiscais reunidas nos autos se referem a vendas no varejo (consoante descrição da natureza da operação), com clara indicação dos clientes (pessoas físicas e jurídicas), endereço, descrição do produto e dados do transportador, de maneira que, se essa não é a real operação comercial, competia à fiscalização a produção da prova que a desconstituísse, com a demonstração do efetivo negócio jurídico realizado, o que, repito, não ocorreu.

Desse modo, entendo que a decisão em reexame não merece revisão, devendo ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Desse modo, uma vez afastada a incidência tributária, prejudicado está o debate sobre a procedência da qualificação da multa e a suposta ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, como definido nos arts 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

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

Robson José Bayerl