



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF

Processo nº	11080.732855/2015-61
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3301-006.879 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	25 de setembro de 2019
Recorrente	DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS ADUANEIRAS. POSSIBILIDADE.

As despesas aduaneiras se incluem nos custos das mercadorias importadas adquiridas e utilizadas na produção ou fabricação de produtos destinados a venda. E como tal, geram direito ao crédito de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

BENEFÍCIO FISCAL. REQUISITOS LEGAIS. COMPROVAÇÃO.

É do contribuinte beneficiário o ônus de comprovar o cumprimento dos requisitos legalmente estabelecidos para a fruição de benefício fiscal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar as glosas referentes às despesas aduaneiras.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de processo formalizado em razão de autos de infração formalizados em desfavor do contribuinte em epígrafe, relacionados ao ano-calendário 2011, alcançando os valores adiante especificados (valorados até dezembro/2015): (...)

A ação fiscalizatória foi deflagrada por Termo de Início de Fiscalização, fls. 02/06, por meio do qual a pessoa jurídica foi instada a apresentar os documentos relacionados para autoridade fiscal. A notificação se deu pela via postal no dia 08/05/2014, fl. 07.

A manifestação da requerida deu-se no dia 30/05/2014, fls. 08/11, momento em que apresentou os documentos juntados às fls. 12/405.

Ao final da análise do documentário recepcionado, deu-se a edição do Termo de Intimação nº 002, fls. 410/411, em que a fiscalização solicitou esclarecimentos acerca dos serviços utilizados como insumos em relação aos quais a demandada apropriou créditos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, documento que foi recepcionado no domicílio tributário da destinatária em 20/11/2014, fl. 412.

Em documento datado de 02/12/2014, fls. 413/415, a pessoa jurídica respondeu o questionamento que lhe foi direcionado, o qual se mostrou acompanhado de cópias de contrato de prestação de serviços, fls. 416/433, de notas fiscais, fls. 434/442, e do Dacon, fls. 443/803.

Tendo por concluída a auditoria fiscal, a autoridade lançadora teve por configurada a ocorrência das seguintes infrações:

- desconto indevido de créditos calculados sobre despesas aduaneiras em operações de importação;
- vendas de produtos de informática em desacordo com os artigos 28 e 30 da Lei nº 11.196, de 2005 (Programa de Inclusão Digital do Governo Federal); e
- vendas para a Zona Franca de Manaus em desacordo com a legislação.

Entendeu a autoridade fiscal, no que toca ao primeiro item, que houve a creditação indevida de despesas logísticas incorridas em operações de importação, tais como desembarço aduaneiro, serviços de despachantes e serviços de agenciamento, dentre outros, itens que na avaliação da fiscalização não se enquadram no conceito de insumos que é estabelecido pela legislação de regência, em face do que glosou créditos nos montantes mensais a seguir especificados: (...)

Quanto aos outros dois itens, no entender do representante fazendário não fazem jus à aplicação da alíquota zero, o que deu azo à tributação dos seguintes valores: (...)

Com a adoção dessa linha de entendimento, promoveu a lavratura dos autos de infração do PIS/Pasep, fls. 829/839, e da Cofins, fls. 840/849, cujas descrições dos fatos se encontram complementadas pelo que consta do Relatório de Ação Fiscal de fls. 809/828, a seguir discorrido de forma sintetizada.

Desconto indevido de créditos calculados sobre despesas aduaneiras em operações de importação

O desconto de crédito promovido pela fiscalizada, relacionado às despesas logísticas incorridas com o desembaraço aduaneiro, com serviços de despachantes e de agenciamento se deu de forma equivocada, não se enquadrando no conceito de insumos por absoluta falta de previsão legal.

De maneira a melhor fundamentar o entendimento acima apresentado, promoveu a transcrição do inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação determinada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, que trata da Cofins, assim como do inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, relativa ao PIS/Pasep.

O mesmo procedimento foi adotado em relação ao art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, destacando a parte do texto legal que especifica que podem ser entendidos como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda “a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”.

Em suas próprias palavras,

15. Importante salientar que a sistemática da não-cumulatividade dessas contribuições é feita nos termos da lei, conforme remete o § 12º do art. 195 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, dc 19 de dezembro de 2003.

16. Assim, cabe à lei instituir o sistema a ser utilizado para a implantação da cobrança não-cumulativa das contribuições referidas no art. 195 da Constituição Federal, e, por conseguinte, estabelecer a forma de desconto do cobrado em operações anteriores, as condições e requisitos relativos ao aproveitamento de créditos e as despesas e custos para os quais se admite o creditamento; o que tem pleno respaldo no art. 97, incisos III, IV e VI, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

17. Desse modo, claro está que não se pode empregar indistintamente o critério de dedutibilidade de despesas adotado pela legislação do imposto de renda ("despesas necessárias" - art. 299 do RIR/1999) para efeito de apuração da base de cálculo dos créditos da Cofins a descontar dessa contribuição cobrada segundo o regime não-cumulativo. Em outros termos, não são todas as despesas necessárias à atividade da empresa que geram direito a crédito, mas tão-somente aqueles bens e serviços utilizados na sua fabricação ou produção.

18. O contribuinte foi intimado a apresentar esclarecimentos à respeito destas despesas tendo apresentado cópias dos contratos celebrados com a empresa CEVA/EAGLE, bem como alguns exemplos de notas fiscais, (fls 413 à 442), onde constatou-se que tratam-se realmente de serviços logísticos realizados no desembaraço aduaneiro.

19. Além disso é importante destacar que em relação as operações de importação o contribuinte tomou créditos através da sistemática estabelecida pelo art. 15 da Lei 10.865/2004, e que as despesas sobre as quais busca obter créditos não fazem parte sequer da base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins Importação, tão pouco

enquadram-se no conceito de serviços utilizados como insumos tornando inviável o creditamento.

Vendas de produtos de informática em desacordo com os arts. 28 e 30 da Lei nº 11.196, de 2005

O contribuinte efetuou vendas que entendeu albergadas pelo benefício fiscal estabelecido pela Lei nº 11.196, de 2005, que trata do Programa de Inclusão Digital do Governo Federal, o que não é verdade uma vez que os adquirentes das mercadorias eram empresas que se dedicam ao comércio varejista ou atacadista de produtos de informática, seja de forma exclusiva ou não, tendo sido encontrados pela fiscalização desde pequenos comerciantes de produtos de informática até grandes redes varejistas, até mesmo hipermercados, tratando-se de estabelecimentos comerciais que sabidamente comercializam produtos fabricados pela Dell Computadores.

Tais vendas têm como destinatárias empresas cujo CNAE é de vendedores atacadistas ou varejistas de produtos de informática, além de outras empresas cujas atividades de vendas englobam, mesmo que não exclusivamente, os produtos de informática acima referidos.

Foi constatado, ainda, que algumas empresas que se dedicam a desenvolvimento de *software* e de sistemas vendem os computadores fabricados pela autuada por meio de “combos” em que os clientes adquirem o *software* e o *hardware* pela Dell fabricado diretamente da empresa desenvolvedora do *software*, tendo sido o que ocorreu com a empresa Totvs (CNPJ básico 53.113.791), que desenvolve sistemas específicos para determinados segmentos da economia, com manufatura, serviços, saúde e jurídico, oferecendo em seu página na internet a venda de seus *softwares* conjuntamente com os computadores da Dell.

Prosseguindo, transcreveu os dispositivos da Lei nº 11.196, de 2006, que tratam da matéria em questão, destacando que a redação original da então denominada “MP do Bem” previa a redução a zero das contribuições apenas para os computadores pessoais e os *notebooks*, mas que ao longo do tempo foram acrescentado outros produtos, a exemplo dos *modems*, *tablets*, *smartfones* e roteadores digitais.

Reproduziu, ainda, o Decreto nº 5.602, de 2005, que a nível infralegal regulamentou a lei que estabeleceu o Programa de Inclusão Digital, assim com os itens 17 e 18 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 252, de 2005, que a seu ver “deixa bastante claro que o programa de inclusão digital do governo federal é destinado as camada [sic] mais carentes da população, que obviamente compram seus produtos em pequenas quantidades para uso pessoal diretamente de comerciantes varejistas”.

Vendas para a Zona Franca de Manaus em desacordo com a legislação

A fiscalizada apresentou planilha em que relacionou notas fiscais de produtos tidos como vendidos a contribuintes localizados na ZFM, fls. 406/407, tendo a autoridade lançadora constatado que “apesar das vendas terem sido destinadas a cidade de Manaus na maioria das notas fiscais o CFOP - Código Fiscal de Operações e Prestações difere do CFOP referente a vendas para Zona Franca de Manaus (CFOP 6109 e 6110), o que deixa claro que apesar destas vendas terem como destinatários contribuintes situados na cidade de Manaus não podem ser consideradas vendas para a Zona Franca de Manaus”.

Ao consultar a tabela do CFOP, verificou que apenas os códigos 6.109 e 6.110 dizem respeito a vendas para outro estado, no caso Amazonas, destinadas à ZFM.

Destacou que a ZFM compreende uma região em que é possível a habilitação para o gozo dos incentivos previstos no Decreto-Lei nº 288, de 1967, de maneira que a remessa de mercadoria para a ZFM é considerada tal qual uma exportação brasileira para o exterior, o que possibilita o auferimento dos benefícios estabelecidos pelo art. 4º da antes referida disposição legal, existindo um órgão, a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), que detém a competência para aprovar os projetos que visem a obtenção dos benefícios fiscais, de forma que venda destinada à ZFM não a mesma coisa que uma venda realizada para um cliente residente e domiciliado na cidade de Manaus.

A nota fiscal de venda deve identificar a habilitação do destinatário da mercadoria, como determinado pelo § 4º do art. 16 da Portaria Suframa nº 529, de 2006.

Dante disso, inviável, para fins de aplicação da alíquota zero, a consideração de vendas simplesmente destinadas à cidade de Manaus/AM, mormente quando o próprio contribuinte não reconheceu as operações como destinadas à ZFM, porquanto não apontou o CFOP específico nas respectivas notas fiscais de vendas.

A notificação dos lançamentos fiscais ocorreu no dia 30/12/2015, fl. 853.

Não satisfeita com o procedimento fiscal, a pessoa jurídica impugnou os autos de infração que lhe foram direcionados, fls. 856/899.

Quanto à data de apresentação da peça contestatória, há que se considerar que a solicitação de juntada da impugnação e dos demais documentos pela pessoa jurídica apresentados se deu no dia 29/01/2016, fls. 994/995.

Passa-se, a seguir, a discorrer de forma sucinta acerca dos 3 (três) itens considerados no procedimento fiscal.

Do direito ao crédito sobre despesas aduaneiras

A recusa ao reconhecimento do crédito não se mostra em consonância com a posição mais atual adotada nos tribunais administrativos e judiciais acerca do tema. Também mostra-se em desacordo com a própria legislação que trata do conceito de insumos para fins de apropriação de crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

No caso em discussão não se está tratando de um eventual pagamento do PIS/Pasep e da Cofins Importação sobre os valores relativos às despesas com o despacho aduaneiro, valores que poderiam ser aproveitados como créditos por meio da sistemática estabelecida pelo art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004. As despesas em discussão não estão incluídas nas bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins Importação, como de maneira equivocada entendeu a autoridade fiscal.

O que deve ser aqui analisado é a possibilidade de descontar créditos calculados em relação às despesas aduaneiras no âmbito da apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, prevista na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, classificando-se tais despesas como “insumos” para fins de determinação dos saldos devedores dessas contribuições sociais.

Para a autoridade fiscalizadora as despesas aduaneiras não seriam passíveis de creditamento pois apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou na fabricação do produto poderiam ser classificados como insumos para efeito de apropriação de créditos.

Verifica-se, no entanto, que o entendimento fiscal não se encontra alinhado com os mais recentes precedentes administrativos e judiciais sobre o tema, os quais vêm interpretando de forma sistemática as disposições contidas nos artigos 3º das duas leis que inseriram a não cumulatividade na apuração das contribuições sociais, a estabelecerem a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos calculados em relação a “bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda”.

Assim, a discussão em curso passará pelo reconhecimento da possibilidade de enquadramento das despesas com a logística da importação no conceito de insumos, conforme disposto pela acima apontada legislação.

Para tanto, necessário que se faça referência às atuais decisões da CSRF, que abandonaram a conceituação restritiva do tema, dada para a apuração de créditos do IPI, o que corresponde justamente ao conceito de insumos que fundamentou as glosas de créditos empreendida nas autuações contraditadas.

Para fins do IPI, os “insumos” que dão direito ao crédito são aqueles incorporados fisicamente ao produto final pois o imposto incide sobre o produto, conceito que não foi em momento nenhum abraçado pelo regime jurídico do PIS/Pasep e da Cofins. Nem poderia pois o art. 3º das duas normas que tratam da não cumulatividade sempre previriam que serviços aplicados dão direito ao creditamento, ainda que não resultem em alteração física do produto.

Quando o fato gerador é a receita, relacionada de alguma forma com a venda dos produtos ou serviços, a não cumulatividade exige que os respectivos créditos sejam calculados sobre os custos e despesas que contribuíram para a formação da receita, independentemente de estarem relacionados à aquisição de produtos e serviços que se incorporaram fisicamente às mercadorias ou serviços comercializados pelo contribuinte.

Como as contribuições não incidem sobre o produto ou serviço, mas sobre a receita, o conceito de insumo determinado pela norma que trata do IPI não deve ser aplicado ao PIS/Pasep e à Cofins, cujas características são particulares e exigem critérios próprios, entendimento que foi endossado em recente julgado da CSRF (Acórdão nº 9303-003.069).

Esse entendimento já vinha seguido pelo CARF, como pode ser verificado no Acórdão nº 3302-002.683.

Seguindo-se a trilha encontrada nos critérios estabelecidos no didático precedente e considerando-se que as despesas aduaneiras estão relacionadas à importação de peças de computadores aplicadas na fabricação dos produtos comercializados pela contestante, conclui-se que as condições relativas à utilização, à indispensabilidade e à relação com o objeto social da empresa estão presentes, do que decorre a legitimidade do creditamento dos valores despendidos, para fins de apuração dos valores devidos das duas contribuições sociais.

Não se diga que “insumos” estariam restritos a matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, em que há efetiva incorporação ao produto

final, ou de situações em que a lei expressamente autorizou o aproveitamento do crédito no caso do IPI (embalagens).

Objetivando esclarecer qualquer dúvida ainda existente, a respeito do que deve ser entendido como “insumos” quando da apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a interessada transcreveu trechos do Acórdão CARF nº 271.597, de 26/04/2012, afirmado, logo após, que em alinhamento com a decisão apresentada as despesas logísticas se encontram abarcadas no conceito em estudo, pois os dispêndios em tela são absolutamente necessários para que a empresa possa produzir seus computadores ou para revender no mercado interno os produtos por ela importados.

Não havendo o despacho aduaneiro, existiria o produto final comercializado pela Impugnante? Por ser negativa a resposta, existe um forte indício de que as despesas necessárias à importação das peças são fundamentais para que a fabricação dos computadores exista, raciocínio que já foi adotado pelo CARF (Acórdão nº 3803-003.301).

Também o Poder Judiciário já se manifestou a respeito do tema, sendo verdadeiro que o STJ tenha se mostrado favorável à interpretação do conceito de insumo a partir do critério de essencialidade, deixando de lado o critério físico (Ag no REsp nº 1230441/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 05/09/2013).

No mesmo sentido, julgado da lavra do TRF da 4^a Região (Apelação nº 0000007-25.2010.404.7200, Rel. Leandro Pausen, julgado em 26/06/2012).

O caso neste processo debatido trata de situação exatamente igual à dos precedentes judiciais apresentados: ao contratar determinada empresa para a realização dos procedimentos logísticos, os valores pagos são tributados pelo PIS/Pasep e pela Cofins na pessoa jurídica beneficiária dos rendimentos (o despachante, ou operador logístico), de modo a não restar configurada a hipótese do inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o que representa mais uma razão a permitir o creditamento dos valores a esse título desembolsados.

Tendo em vista o que foi decidido mais recente pelo CARF e pelo Poder Judiciário, superado está o equivocado entendimento outrora firmado na Solução de Divergência Cosit nº 07, de 2012.

A Impugnante contratou perante empresas nacionais a prestação de serviços de assessoria aduaneira para o desembaraço de mercadorias por ela importadas, a serem revendidas ou utilizadas como insumos na fabricação dos produtos comercializados, havendo, em determinados casos, efetuado a retenção do PIS/Pasep e da Cofins de maneira que, tendo em vista o que consta das notas fiscais cujas cópias foram juntadas aos autos, fls. 416/422, não resta dúvida quanto ao direito de a requerente se apropriar dos créditos correspondentes aos valores pagos, incidentes sobre as despesas logísticas em questão.

Uma vez demonstrada a correta interpretação do conceito de insumos passíveis de propiciar o desconto de créditos na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, bem como a efetiva aquisição dos serviços logísticos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, procedimento que deu ensejo ao recolhimento das contribuições sociais em análise, impede que sejam canceladas as glosas empreendidas pelo agente fiscal.

Do direito à aplicação da alíquota zero prevista na Lei nº 11.196, de 2005 (Programa de Inclusão Digital)

Parcela dos lançamentos decorreu de receitas às quais foi aplicada a alíquota zero de PIS/Pasep e de Cofins, o que se deu com fundamento nos arts. 28 e 30 da Lei nº 11.196, de 2005, mas que, segundo entendido pela fiscalização, não preenchiam os requisitos legais necessários à fruição do benefício fiscal.

Após reproduzir a norma em questão aduziu que tanto a Lei nº 11.196, de 2005, quanto a legislação infralegal que a regulamentou, o Decreto nº 5.602, de 2005, estabeleceram que a aplicação do benefício fiscal depende do implemento de determinadas condições, quais sejam:

- a) receitas decorrentes da venda a varejo e/ou a órgãos públicos;
- b) receitas decorrentes da venda de bens classificados em determinados códigos da TIPI;
- c) receitas decorrentes da venda de bens que observassem limites de preço;
- d) em determinados casos, receitas restritas a produtos de fabricação nacional e produzidos de acordo com o Processo Produtivo Básico, definido de acordo com as Portarias Interministeriais do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - MDIC, e do Ministério de Ciência, Tecnologia e Inovação -MCTI;

Inobstante o que tenta fazer crer a fiscalização, a ora litigante realiza uma análise criteriosa a respeito do atendimento das condições legais necessárias à aplicação do benefício fiscal em pauta.

Dentre as condições para a aplicação da alíquota zero, aquela que mais interessa ao caso em julgamento reside na classificação da receita como decorrente de vendas a varejo, ponto em que reside a divergência entre o entendimento fiscal e o da Impugnante, a seguir contestada de maneira individual pela empresa interessada:

a) Vendas a prestadores de serviços de informática

Segundo presunção pela autoridade lançadora, empresas prestadoras de serviços de informática venderiam computadores fabricados pela Impugnante em forma de “ combos”, juntamente com os serviços por elas prestados, tendo sido utilizado como elemento de prova, por parte do representante do fisco, pesquisa efetuada na rede mundial de computadores juntada aos autos às fls. 804/807, relacionada à empresa Totvs S/A.

Chama-se a atenção, ao se analisar referidos documentos, a data em que a consulta foi efetivada, ou seja, o dia 28/12/2015, o que diz respeito a período bastante superior ao período fiscalizado, que foi o ano-calendário 2011, elemento que já seria suficiente para se concluir pela imprestabilidade da premissa utilizada pela fiscalização, no sentido de que a Dell teria vendido os computadores para a Totvs que em momento posterior os teria vendido para os consumidores finais, o que teria se dado por meio dos “ combos” promocionais, descaracterizando a venda a varejo.

Veja-se, ainda, a existência de comunicado a imprensa da Dell, datado do dia 16/04/2014, conforme link que foi pela defesa apontado, informando a existência de um acordo firmado entre as duas empresas (Dell e Totvs) para “oferta conjunta de soluções” e que a Totvs “passa a oferecer aos clientes soluções customizadas com hardware Dell”.

Comprova-se, então, que a parceria entre a Dell e a Totvs foi firmada no ano de 2014, inexistindo, portanto, no ano-calendário 2011, período objeto das autuações em combate, o que afasta as apressadas conclusões apresentadas no Relatório Fiscal.

Ademais, cumpre se destacar o fato de a informação contida no site da Totvs não comprovar que referida empresa comprava, por atacado, computadores da Dell e os revendia aos consumidores finais, o que inviabilizaria a aplicação da alíquota zero prevista na Lei nº 11.196, de 2005.

Na realidade, não logrou a fiscalização demonstrar que ao efetuar a compra do “combo” a operação se dava perante a Totvs ou, ainda, que sequer existiria essa mesma possibilidade de compra casada no ano de 2011, não tendo sido apresentada sequer uma nota fiscal emitida pela Totvs tendo por objeto a venda dos computadores com os softwares neles instalados. A omissão do fisco encontra uma justificativa simples, talvez maliciosa, pois os computadores com os softwares Totvs não eram por esta empresa faturados, mas sim pela própria Dell. Já saíam da fábrica com os softwares Totvs instalados, não sendo vendidos à Totvs, mas diretamente ao consumidor final, informação que poderia ter sido facilmente obtida pelo representante da Fazenda Nacional em pesquisa na rede mundial de computadores, onde encontraria a seguinte informação:

Dell vai embarcar software da Totvs em servidores e tablets da marca

Equipamentos da fabricante sairão de fábrica com as aplicações da fornecedora brasileira de software pré-instalados

[16 de abril de 2014 – 15h18]

A Dell firmou um acordo OEM (Original Equipment Manufacturer, em inglês) com a Totvs para oferecer soluções da produtora nacional de gestão empresarial (ERP) embarcados em sua linha de hardware (servidores, tablets, etc). Os equipamentos sairão de fábrica com as aplicações da fornecedora brasileira de software.

Demonstra-se, portanto, que a Totvs não era a responsável pela venda dos computadores.

Não bastasse isso, ao se compulsar a pesquisa que fundamentou o entendimento manifestado no Relatório fiscal, relacionado à operação Dell/Totvs, verifica-se que os combos se referem a computadores da Dell dos modelos/versões Desktop Vostro 2205, PowerEdge T100, Notebook Vostro 1520 e Desktop Vostro 2205. Por outro lado,

[...] analisando-se os produtos adquiridos pela TOTVS da Dell indicados na planilha 'tab glosas final' (arquivo não paginável) verifica-se a compra de 1.133 unidades de Microcomputadores Portáteis de diferentes versões do Modelo Latitude, no valor total de R\$ 2.048.341,10; 50 unidades de Desktops diferentes versões do Modelo Latitude, no valor de R\$ 97.834,87; 16 Microcomputadores Portáteis Modelo Vostro 3450 no valor total de R\$ 21.571,72; e 1.160 Microcomputadores de variadas versões do Modelo Optiplex no valor total de R\$ 1.480.871,44.

Assim, os modelos de computadores vendidos à Totvs não são mercadorias próprias de revenda, possuindo característica intrínseca de computadores corporativos vendidos a consumidores finais.

Deve ser destacado, de outra banda, que na planilha elaborada pela fiscalização não existe sequer uma nota fiscal relacionada à venda de computadores dos modelos/versões Desktop Vostro 2205, PowerEdge T100, Notebook Vostro 1520 e Desktop Vostro 2205.

Afora isso, consulta ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), pertinente à pessoa jurídica Totvs S/A, atestou que nenhuma das atividades econômicas desenvolvidas pela Totvs consiste no comércio de bens de informática, tratando-se de uma empresa dedicada à prestação de serviços, o que impede qualquer presunção de que os produtos adquiridos perante esta Impugnante teriam sido destinados a operações de revenda, o que representa mais um argumento a impor o cancelamento desta parcela das autuações.

Finalmente, cumpre ressaltar que as suposições que suposições que redundaram nos lançamentos impugnados, relativas às vendas à prestadora de serviços Totvs atingiram outras empresas prestadoras de serviços de informáticas que adquiriram produtos da Dell cujas receitas foi tributada pela alíquota zero. Tal qual a Totvs, são empresas que adquiriram produtos para a consecução das suas atividades administrativas, e não para a posterior revenda dos produtos.

Foi o que ocorreu com a CSC Computer Sciences do Brasil Ltda, que adquiriu 1.427 equipamentos da contestante no valor total de R\$ 1.163.120,44, e com a CI&T Software S/A, que adquiriu 1.413 equipamentos da impugnante no valor global de R\$ 1.132.682,95. A primeira possui o CNPJ 04.061.067/0002-78 e o CNAE 6204000 – Consultoria em tecnologia da informação. A segunda, por seu lado, tem o CNPJ 00.609.634/0001-46 e o CNAE 6201501 – Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda.

Dessa forma, as atividades desenvolvidas por essas duas empresas não dizem respeito ao comércio de computadores e de equipamentos de informática. Assim como a Totvs S/A, a CSC Computer Sciences do Brasil Ltda e a CI&T Software S/A são empresas do segmento de serviços, e não do de revenda de produtos de informática.

Como forma de demonstrar que as vendas para as empresas CSC Computer Sciences do Brasil Ltda e CI&T Software S/A se deram de maneira a ensejar a aplicação da alíquota zero, juntam-se ao presente declarações dessas duas empresas afirmando que os produtos objeto dos lançamentos foram adquiridos para uso próprio e integração ao ativo fixo (Doc. 5, fls. 923/927), bem como as informações sobre as atividades desenvolvidas e os resultados de buscas pelos computadores Dell glosados no sites das empresas CI&T (Doc. 06, fls. 928/934) e CSC (Doc. 07, fls. 935/940).

O CNAE das três empresas antes referidas (Totvs, CI&T e CSC) indica que as suas atividades são a prestação de serviços, e não a revenda de mercadoria, lembrando-se que o principal argumento pela fiscalização utilizado para justificar a autuação neste item tratado foi justamente de que as empresas adquirentes eram todas elas revendedoras de mercadorias, tendo feio ressalva apenas em relação ao caso da Totvs, cujas vendas teriam ocorrido por meio do tal “combo”.

Notando-se que a glosa da alíquota zero aqui tratada atingiu tanto revendedoras de mercadorias quanto algumas prestadoras de serviços, o que se percebe é a falta de critério da fiscalização.

Concluiu, no que pertine às empresas prestadoras de serviços, pela inexistência de provas, a serem apresentadas pela fiscalização, no sentido de que revenderam os

produtos adquiridos da Dell, com o que não logrou o agente fiscal descaracterizar a condição de vendas a varejo, exigidas pela legislação correspondente para a aplicação da alíquota zero.

b) Dos produtos adquiridos para uso próprio

Segundo a fiscalização, as vendas de produtos realizadas a varejistas ou atacadistas de produtos de informática que “sabidamente comercializam produtos fabricados pela Dell Computadores” não poderiam ser consideradas vendas a varejo, como se não fosse possível que empresas revendedoras viessem a adquirir computadores para a realização de suas atividades administrativas.

Tendo dessa maneira procedido, a fiscalização partiu de um indício, CNAE das empresas adquirentes dos produtos de informática, para chegar à conclusão de que as mercadorias seriam necessariamente destinadas, no futuro, a operações de revenda. Uma conclusão baseada apenas em um indício não passa de uma mera presunção o que, à toda evidência, não serve como suporte para um lançamento fiscal.

Representa ônus da fiscalização (e não da Impugnante) comprovar que todas as vendas de equipamentos a varejistas de produtos de informática foram destinadas a revenda, encargo não desincumbido pelo fisco que se limitou a simplesmente elencar os CNAE das empresas adquirentes, o que se deu de maneira isolada e desprovida de qualquer outro elemento de prova.

A generalização levada a termo pelo representante da Fazenda Nacional levaria a considerações absurdas como, por exemplo, a de que todas as vendas de veículos a concessionárias seriam para revendas, que todas as lâmpadas adquiridas por empresa do ramo de materiais elétricos seriam também para revendas, e que revendedores de equipamentos de informática não adquirem computadores para integrar o seu ativo fixo.

A despeito de a contestante estar segura quanto ao fato de ser ônus da fiscalização a comprovação de que as vendas realizadas para pessoas jurídicas cujo CNAE aponta para o comércio de produtos de informática foram efetivamente destinadas à revenda, o que não se mostra presente nos autos, apresenta em anexo à presente defesa declarações emitidas pelas empresas que adquiriram os computadores e equipamentos Dell objeto dos lançamentos impugnados, em que confirmam que os produtos foram adquiridos para uso próprio e integração ao ativo fixo (Doc. 08, fls. 941/944).

Também são apresentados resultados de buscas de mercadorias objeto dos lançamentos nos sites das empresas adquirentes que demonstram que os modelos e versões por elas comercializados não correspondem àqueles constantes das notas fiscais pela fiscalização consideradas (Doc. 09 – Magazine Luiza, fls. 945/947; Doc. 10 – Polishop/Polimport, fls. 948/956; Doc. 11 – Quero Quero, fls. 957/968; e Doc. 12 – Sonda, fls. 969/986).

Registrou, ao final do presente tópico, que

Destarte, considerando (i) que partiu da Fiscalização a presunção de que todas as vendas destinadas a varejistas de produtos de informática teriam objetivo de revenda; (ii) que a Fiscalização tinha à sua disposição os meios de prova necessários para verificar adequadamente os fatos e, se fosse possível, confirmar a presunção lançada; (iii) que houve declarações de adquirentes no sentido de que os produtos foram comprados para uso próprio e (iv) que não são encontrados os produtos objeto

de lançamento dentre os revendidos pelas empresas atacadistas e varejistas de produtos de informática, hão de ser cancelados os lançamentos relacionados aos casos em que a Impugnante aplicou a alíquota zero do PIS e COFINS nas vendas a varejistas de produtos de informática, conforme prevê o artigo 28 da Lei nº 11.196/05 e 2º do Decreto nº 5.602/05.

Do direito à aplicação da alíquota zero prevista na Lei nº 10.996, de 2004 (Vendas à ZFM)

Esta exigência fiscal partiu de uma investigação rasa, em que o agente fiscal se limitou a analisar o CFOP das operações para concluir se as vendas haviam ou não sido realizadas na forma exigida pela Lei nº 11.196, de 2004, para que fosse aplicável a alíquota zero na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins.

No entendimento da autoridade fazendária, a inscrição na SUFRAMA e a indicação nas notas fiscais dos CFOP 6.109 e 6.110 seriam os únicos elementos de prova do direito de aplicar a alíquota zero prevista na Lei nº 11.196, de 2004.

Cumpre informar, primeiramente, que a fiscalização conhecia (ou possuía condições de conhecer) as inscrições na SUFRAMA dos adquirentes dos produtos Dell, cujas receitas foram submetidas à alíquota zero, informação que se mostra presente na terceira aba de cada uma das planilhas mensais denominadas “relatório de vendas e devoluções SUFRAMA”, não havendo como prosperar a conclusão de que as vendas não foram feitas na forma supostamente exigida pela Lei nº 10.996, de 2004, visto se encontrar em desacordo com as informações disponíveis no processo. Se a fiscalização entende ser necessária a inscrição na SUFRAMA, resta demonstrado o cumprimento deste requisito.

Quanto à obrigatoriedade da utilização dos CFOP 6.109 e 6.110, uma análise mais criteriosa da legislação nos levará a uma conclusão diversa daquela sustentada pela fiscalização.

Conforme disposto pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, inexiste qualquer outro requisito a ser cumprido pelos contribuintes a não ser a comprovação de que as vendas sejam destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM, inexistindo qualquer indicação específica pertinente ao CFOP a ser utilizado nas operações.

Consta do Relatório Fiscal referência à Portaria SUFRAMA nº 529, de 2006, que dispõe sobre o internamento de mercadorias nacionais nas áreas incentivadas administradas pelo referido órgão, um ato infralegal e ilegal, como se demonstrará adiante, para sustentar o argumento de que o gozo do benefício fiscal estaria condicionado à adoção do CFOP 6.109 ou 6.110 nas notas fiscais de vendas das mercadorias beneficiadas.

Mencionado ato infralegal jamais poderia ter inovado em relação à Lei nº 10.996, de 2004, estabelecendo um requisito não previsto para a fruição do benefício fiscal em apreciação.

Após transcrever o art. 16 da Portaria SUFRAMA nº 529, de 2006, destacou que o ser § 4º, formulado no sentido de que “A nota fiscal emitida para as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio deverá apresentar o Código Fiscal de Operação e Prestação – CFOP, conforme estabelecido no Ajuste SINIEF 09/04, de 18 de junho de 2004”, afirmou tal dispositivo estabeleceu um requisito para aproveitamento do benefício fiscal inexistente na Lei nº 10.996, de 2004, cuja única exigência encontrada é aquela disposta no § 5º do art. 2º, pertinente à

necessidade de se fazer constar da nota fiscal a expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, além da especificação do dispositivo legal, requisito que foi cumprido pela Impugnante, como faz prova a amostra de notas fiscais juntada aos autos (Doc. 13, fls. 987/993).

Feita a reprodução de parte do Ajuste SINIEF 09/04 (mencionado no § 4º do art. 16 da Portaria SUFRAMA nº 529, de 2006), destacou constar da norma, relativamente aos CFOP nºs 6.109 e 6.110, a exigência da utilização desses códigos desde que alcançados pelos benefícios fiscais de que tratam o Decreto-Lei nº 202, de 1967, o que não corresponde ao dispositivo legal utilizado para a aplicação da alíquota zero no caso em tela, que foi a Lei nº 11.996, de 2004.

A combinação da alíquota zero para o PIS/Pasep e para a Cofins, determinada pela Lei nº 10.996, de 2004, possui apenas dois condicionantes: um de ordem formal, que é o de fazer constar na nota fiscal que a venda se deu com a aplicação da alíquota zero estabelecida pela Lei nº 10.996, de 2004, que foi plenamente cumprido; e outro de ordem material, consistente no fato de as mercadorias serem destinadas a consumo ou industrialização por clientes estabelecidos na ZFM.

Com o propósito de comprovar o requisito material, informou a Impugnante haver juntado aos autos planilhas mensais denominadas “relatório de vendas e devoluções SUFRAMA”, contendo todas as informações das notas fiscais pertinentes às vendas com alíquota zero, a qual permitia que a autoridade fiscal cumprisse com o seu poder-dever de fiscalizar a regularidade do aproveitamento do benefício fiscal, tendo mencionada autoridade passado ao largo da verdade material, limitando-se a verificar se os CFOP 6.109 e 6.110 estavam registrados nas notas fiscais, procedendo de maneira como se este requisito estivesse previsto em lei, entendimento que não se mostra correto, como demonstrado.

A solução dada pela autoridade fiscal não poderá prosperar, seja porque a exigência de informação do CFOP não corresponde a uma condição para a fruição do benefício fiscal da Lei nº 10.996, de 2004; seja porque tais CFOP somente vinculam operações com benefício previsto no Decreto-Lei nº 288, de 1967 (que não diz respeito ao caso em julgamento); seja porque a realidade fática e a prova documental produzida demonstram que as mercadorias foram efetivamente destinadas à ZFM.

Por se tratar de benefício fiscal, a interpretação do dispositivo legal deve se dar de forma literal, como determinado pelo art. 111 do CTN, de maneira que à luz do disposto pela Lei nº 10.996, de 2004, em momento nenhum se verifica a existência da indicação do CFOP 6.109 ou 6.110 para que se dê o aproveitamento do benefício fiscal em referência, tratando-se de entendimento já manifestado pela própria RFB, expresso na Solução de Consulta 10^a RF nºs 06, 07, 08 e 50, todas de 2006.

Mais recentemente, tem-se a Solução de Consulta 8^a RF nº 283, de 2001, que ratificou o entendimento de que basta a prova de que as mercadorias tenham sido destinadas a empresas localizadas na ZFM para que a alíquota zero tenha aplicabilidade.

Por derradeiro, consignou que

Portanto, considerando (i) que a ora Impugnante trouxe aos autos prova inequívoca de que as mercadorias objeto das notas fiscais examinadas pelo Agente-Fiscal responsável pela lavratura do auto de infração foram destinadas a clientes localizados na Zona Franca de Manaus; (ii) o fato de a indicação dos CFOP 6.109 ou

6.110 nas notas fiscais não constituir em requisito legal para a aplicação da alíquota zero de PIS e COFINS nas vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus; (iii) a necessária interpretação literal da legislação tributária que trata da concessão de incentivos fiscais, inclusive daqueles que tratam da aplicação de alíquota zero; e, por fim, (iv) a existência de diversos posicionamentos administrativos da própria Receita Federal do Brasil no sentido de reconhecer que a ausência de eventuais detalhes na nota fiscal não impede a fruição do referido benefício, mister se faz cancelar os lançamentos em relação àquelas notas fiscais de vendas de produtos à Zona Franca de Manaus.

A 3^a Turma da DRJ/FOR, acórdão nº 08-37.129, deu parcial provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS ADUANEIRAS. DESCONTO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Somente são considerados insumos, ensejando direito ao desconto de crédito no regime não-cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que sejam aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos.

PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL. ALÍQUOTA ZERO. VENDA A VAREJO.

Caracteriza venda a varejo, para os fins do art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, a operação comercial de venda de bens que atenda aos seguintes requisitos: a venda seja realizada diretamente a consumidor final; e o adquirente não faça uso econômico/comercial do bem adquirido.

BENEFÍCIO FISCAL. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. LEI N° 10.996/2004. PROVA. ÔNUS DA PROVA.

A regra geral é de incidência tributária. Ao pleitear o gozo de um benefício fiscal, cabe a quem pleiteia provar que cumpriu as condições para tanto. Se a recorrente alega que parte das vendas, incluídas pelo Fisco na base de cálculo da contribuição, na verdade se destinaram a empresas situadas na Zona Franca de Manaus e devidamente registradas junto à Suframa, cabe a ela provar o que afirma. Feita a prova parcialmente, os valores da receita bruta correspondentes a essas vendas devem ser excluídos da base tributável. Em sentido oposto, se os elementos carreados aos autos pela interessada são insuficientes para a prova indispensável, a autuação deve ser mantida, na parte não comprovada.

Em recurso voluntário, a empresa repisa as razões de sua defesa anterior, chamando a atenção para o desacerto da decisão de piso. Ao final, requer o provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Insumos para fins de creditamento - Princípio da não-cumulatividade – Despesas aduaneiras em operações de importação

Foram glosados os créditos de despesas aduaneiras relacionadas à aquisição de mercadorias importadas, por entender a fiscalização que não há previsão legal para seu aproveitamento.

Portanto, o ponto aqui controvertido é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS.

A Recorrente pleiteia os créditos das despesas que entende como essenciais para sua atividade.

O conceito de insumo que norteou a negativa é restrito, nos termos das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Esta 1^a Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

A atividade desenvolvida pela Recorrente é a industrialização e a comercialização de computadores e acessórios, bem como prestação de serviço técnico para seus produtos, demonstrado em seu objeto social.

Logo, o insumo deve ser necessário e essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, só podem ser considerados como insumos os bens e os serviços essenciais à prestação de serviços ou à fabricação dos produtos destinados à venda, o que demanda, então, o cotejo entre a atividade da empresa e a despesa que se alega como insumo.

As despesas em litígio não se confundem com os custos agregados à operação de importação. Os custos agregados à importação regem-se pela legislação das contribuições incidentes na importação, ou seja, nos termos da Lei nº 10.865/04, art. 7º e 15.

Todavia, sem dúvida, as despesas aduaneiras pleiteadas como insumos não compõem o valor aduaneiro, que é base da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS devidas nas importações.

Logo, essas despesas estão relacionadas ao PIS e à COFINS internos, uma vez que se tratam de *bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, ou seja, custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País*.

Tratam-se de operações distintas: a importação e as posteriores (já em território nacional) de armazenagem e frete do Porto até o local de industrialização. Dito de outra forma, não se confundem a operação de importação de um bem e as despesas contratados no mercado interno com a finalidade de destinar os bens importados ao estabelecimento industrial, para posterior industrialização. Assim, são dispêndios realizados no país e pagos para pessoas jurídicas aqui domiciliadas.

Entendo que os insumos “despesas aduaneiras” se incluem nos custos das mercadorias importadas adquiridas e utilizadas na produção ou fabricação de produtos destinados a venda.

No mesmo sentido, favorável ao creditamento de despesas alfandegárias de bens importados, cito o acórdão nº 3201-003.170, Rel. Marcelo Giovani Vieira, julg. 27/09/2017:

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO.

Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geram direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

Em suma, entendo que é legítima a tomada de crédito em relação às despesas aduaneiras, devendo as glosas serem revertidas.

Vendas de produtos de informática em desacordo com os art. 28 e 30 da Lei 11.196/2005

A fiscalização constatou que houve vendas realizadas no âmbito do Programa de Inclusão Digital (Lei 11.196/2005) em desacordo com a Lei, uma vez que os adquirentes das mercadorias eram empresas que se dedicam ao comércio varejista ou atacadista de produtos de informática, seja de forma exclusiva ou não, tais como Magazine Luiza, Walmart e WMS Supermercados.

Para a autoridade fiscal, os adquirentes dos produtos Dell cujos códigos CNAEs indicam comerciantes atacadistas ou varejistas de produtos de informática, não são os consumidores finais, como determina a legislação. Assim, as vendas para empresas que revendem produtos de informática não se enquadram no conceito de venda à varejo previsto no art. 28 da Lei nº 11.196/2005.

O contribuinte argumenta que as empresas adquiriram esses produtos como consumidores finais:

No caso da Totvs, registrou que a pesquisa na internet apresentada pela fiscalização, indicativa da venda por meio dos “combos”, foi efetivada no ano de 2015, enquanto os lançamentos impugnados referem-se ao ano de 2011, instruindo os autos com notícia igualmente oriunda da internet, datada de 16/04/2014, em que a Dell comunica que os equipamentos sairão de fábrica com as aplicações da fornecedora brasileira do software (a Totvs), concluindo haver demonstrado que a Totvs não era a responsável pela venda dos computadores, cujo CNPJ não contempla o comércio dos bens de informática, o que também ocorreu com as empresas CSC Computer Sciences do Brasil Ltda e CI&T Software S/A, pessoas jurídicas com atividades de consultoria em tecnologia da informação e de desenvolvimento de programas de computador sob encomenda, empresas essas que também foram alcançadas pelo critério fiscal segundo o qual não fazem jus à alíquota zero por supostamente se tratarem de comerciantes de produtos de informática, o que não é verdadeiro.

No caso das adquirentes que de fato são revendedores de produtos de informática, assegurou que as compras não se deram para fins de comércio, mas para incorporação ao ativo imobilizado dessas empresas, consignando ser ônus da fiscalização a demonstração de que os itens foram revendidos, o que não se faz presente na peça acusatória.

A despeito de entender não se encontrar compelida a demonstrar que os produtos não foram objeto de atos do comércio posteriores, apresentou algumas declarações de pessoas jurídicas adquirentes em que afirmam que os produtos foram incorporados aos seus ativos fixos (Doc. 08, fls. 941/944), juntando, ainda, pesquisas na internet em que não foram encontrados itens constantes do planilha elaborada pela fiscalização nos estoques de algumas das adquirentes dos produtos de informática pela Impugnante alienados (Doc. 09 – Magazine Luiza, fls. 945/947; Doc. 10 – Polishop/Polimport, fls. 948/956; Doc. 11 – Quero Quero, fls. 957/968; e Doc. 12 – Sonda, fls. 969/986).

Confira-se a legislação aplicável ao caso:

Lei nº 11.196, de 2005

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofias incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo;

I - de unidades de processamento digital classificadas no código 8471.50.10 da Tabela de Incidência do 1PI – TIPI;

II - de máquinas automáticas para processamento de dados, digitais, portáteis, de peso inferior a 3,5 Kg (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 - modens classificados nas posições 8517.62.55. 8517.62.62 ou 8517.62.72 da TIPI.

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 (seiscientos 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.

VII - telefones portáteis de redes celulares que possibilitem o acesso à internet em alfa velocidade do tipo smartphone classificados na posição 8517.12.31 da Tipi, produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo;

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)

§ 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.

§ 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)

Ari. 29. Mas 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 Lei:

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

II - aplicam-se às vendas efetuadas até 31 de dezembro de 2014.

Decreto nº 5.602, de 2005

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 1º do art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, DECRETA:

Art.1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, a varejo, de:

I - unidades de processamento digital classificadas no código 8471.50 da Tabela de Incidência do IP1 - TIPI;

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

III - máquinas automáticas de processamento de dados, apresentadas sob a forma de sistemas do código 8471.49 da TIPI, contendo, exclusivamente:

- a) uma unidade de processamento digital classificada no código 8471.50.10;
- b) um monitor (unidade de saída por vídeo) classificado no código 8471.60.7;
- c) um teclado (unidade de entrada) classificado no código 8471.60.52; e d) um mouse (unidade de entrada) classificado no código 8471.60.53;

IV - teclado (unidade de entrada) e mouse (unidade de entrada) classificados, respectivamente, nos códigos 8471.60.52 e 8471.60.53 da TIPI, quando vendidos juntamente com unidade de processamento digital com as características do inciso I.

[...]

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se também às vendas realizadas para:

I - órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal e do Distrito Federal, direta ou indireta;

II - 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;

III - pessoas jurídicas de direito privado; e

IV-sociedades de arrendamento mercantil (leasing).

Art.2^a Para efeitos da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 1º, o valor de venda, a varejo, não poderá exceder a:

I - R\$ 2.000,00 (dois mil reais), no caso do inciso I do caput do art. 1º;

II - R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), no caso do inciso II do caput do art. 1º;

III - R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), no caso dos sistemas contendo unidade de processamento digital, monitor, teclado e mouse de que trata o inciso III do caput do art. 1º;

IV - R\$ 2.100,00 (dois mil e cem reais), no caso de venda conjunta de unidade de processamento digital, teclado e mouse, na forma do inciso IV do caput do art. 1º;

Então, para a utilização do benefício da Lei do Bem, exige-se que as receitas decorram das vendas a varejo, que se refiram a produtos classificados em determinados códigos

da TIPI (8471.50.10, 8471.30.12, 8471.30.19, 8471.30.90, etc.), que as receitas das vendas observem os limites de valores determinados pelo art. 2º do Decreto nº 5.602, de 2006 e que os adquirentes sejam pessoas físicas.

A pessoa jurídica não se incluiu no conceito de venda a varejo, porquanto o programa de inclusão digital é voltado para as camadas de menor renda, com vistas à redução de desigualdade e à possibilidade de acesso dessa camada aos bens e serviços de informática.

Observe-se o teor da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 252, de 2005, que é vetor interpretativo da norma:

17. O programa de inclusão digital - previsto nos arts. 28 a 30 - reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a comercialização, no varejo, de unidade de processamento digital, com o objetivo de reduzir o custo de aquisição de computadores pessoais. Esta medida faz parte de um programa mais amplo de inclusão digital das camadas de menor renda, que tem como objetivo contribuir para a redução da desigualdade social através da viabilização do acesso desta parcela da população a bens e serviços de informática.

18. Além de incentivar a inclusão digital, estas medidas contribuem para aumentar a produção de computadores no País, gerando ganhos de escala e produtividade no setor e aumentando a competitividade das indústrias brasileiras de hardware.

Por outro lado, ainda que, para os efeitos da Lei, a pessoa jurídica do porte dos clientes da Recorrente pudesse figurar como consumidora final, a prova produzida pela Recorrente não é suficiente para nada comprovar, porquanto foram trazidas aos autos declarações sem firmas reconhecidas, sem instrumento de representação do signatário, tampouco foram trazidos documentos contábeis.

Por outro lado, o argumento abaixo da Recorrente não traz melhor sorte, por não se tratar de um argumento jurídico:

(...) comprovou-se que os modelos e versões de produtos DELL adquiridos pelas empresas comerciais e que foram objeto dos lançamentos sequer se encontram entre aqueles que estas empresas vendem ao consumidor final. Isso foi demonstrado através da busca de tais produtos em seus respectivos sites, as quais sempre retornaram com resultado negativo.

Então, entendo que as operações da Recorrente não se subsomem à Lei nº 11.196/2005.

Vendas para a Zona Franca de Manaus em desacordo com a Legislação

Foram lançadas as contribuições sobre as vendas realizadas para a cidade de Manaus, mas cujo CFOP das notas fiscais não indica uma operação de venda de mercadoria destinada ao consumo ou à industrialização na ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM. Sustenta a fiscalização que os únicos códigos que contemplam saídas para outros Estados dirigidas à Zona Franca de Manaus são 6.109 e 6.110:

6.109 – Venda de produção do estabelecimento, destinado à ZFM ou áreas de Livre Comércio

6.110 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a ZFM ou áreas de Livre Comércio

O argumento principal da Recorrente é a inexistência de previsão legal para a admissão única e exclusiva da indicação dos CFOP 6109 e 6110 na nota fiscal como requisito para aproveitamento do benefício fiscal do art. 2º da Lei 10.996/04.

Sustenta que as mercadorias comercializadas foram destinadas a clientes estabelecimentos na ZFM e, portanto, sujeitas à alíquota zero. Isso porque, a inscrição na SUFRAMA por si só confirma que a destinatária das mercadorias objeto da referida nota fiscal é localizada na ZFM, na medida em que apenas empresas localizadas em tal área podem obter a inscrição.

Entretanto, o registro da destinatária das mercadorias vendidas no SUFRAMA não é suficiente para demonstrar o direito da vendedora ao benefício fiscal pretendido, tal como consignado pela decisão de piso.

Ao contrário do que sustenta, há exigência legal para a utilização dos CFOP indicados.

A Portaria SUFRAMA nº 529/2006, que regula o internamento de mercadorias nacionais nas áreas incentivadas, prescreve:

SEÇÃO IV**Do Internamento**

Art. 15 A formalização do internamento consiste na análise, conferência e atendimento dos requisitos legais referentes aos documentos fiscais por meio dos quais foram acobertadas as remessas de mercadorias para as áreas incentivadas.

SUBSEÇÃO I**Da documentação fiscal, análise e conferência de dados**

Art.16. A nota fiscal emitida para empresas localizadas nas áreas incentivadas sob a administração da Suframa deverá conter no campo “dados complementares ou adicionais”:

I – número de inscrição da Suframa do destinatário;

II – indicação expressa da alíquota prevista e do valor do abatimento relativo ao ICMS;

III – dispositivo legal referente à isenção do IPI;

IV – número e ano do Programa Especial de Exportação da Amazônia – PEXPAM, somente quando for destinada à industrialização de produtos para atendimento específico de programa de exportação aprovado pela Suframa.

(...)

§4º A nota fiscal emitida para as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio deverá apresentar o Código Fiscal de Operação e Prestação – CFOP, conforme estabelecido no Ajuste SINIEF 09/04, de 18 de junho de 2004.

Ressalte-se que o Ajuste SINIEF 09/04 estabelece:

AJUSTE SINIEF 09/04

Publicado no DOU de 24.06.04.

Dá nova redação à Notas Explicativas de Códigos Fiscais de Operações e Prestações de que trata o Anexo do Convênio s/nº, de 15 de dezembro de 1970, que dispõe sobre o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-fiscais.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 114^a reunião ordinária, realizada em João Pessoa, PB, no dia 18 de junho de 2004, tendo em vista o disposto no artigo 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte

A J U S T E

Cláusula primeira

A Nota explicativa do Código Fiscal de Operação e Prestação 5.109 – Venda de produção do estabelecimento, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, de que trata o Anexo do Convênio SINIEF s/n , de 15 de dezembro de 1970, dispõe sobre o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-fiscais:

"Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados pelo estabelecimento, destinados à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, desde que alcançados pelos benefícios fiscais de que tratam o Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o

Convênio ICM 65/88 , de 6 de dezembro de 1988, o Convênio ICMS 36/97 , de 23 de maio de 1997 e o Convênio ICMS 37/97 , de 23 de maio de 1997.".

Cláusula segunda

A Nota explicativa do Código Fiscal de Operação e Prestação 5.110 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, de que trata o Anexo do Convênio SINIEF s/n , de 15 de dezembro de 1970, dispõe sobre o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-fiscais:

"Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, destinadas à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, desde que alcançadas pelos benefícios fiscais de que tratam o Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o

Convênio ICM 65/88 , de 6 de dezembro de 1988, o Convênio ICMS 36/97 , de 23 de maio de 1997 e o Convênio ICMS 37/97 , de 23 de maio de 1997.".

Cláusula terceira

A Nota explicativa do Código Fiscal de Operação e Prestação 6.109 – Venda de produção do estabelecimento, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, de que trata o Anexo do Convênio SINIEF s/n , de 15 de

dezembro de 1970, dispõe sobre o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-fiscais:

"Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados pelo estabelecimento, destinados à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, desde que alcançados pelos benefícios fiscais de que tratam o Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o

Convênio ICM 65/88 , de 6 de dezembro de 1988, o Convênio ICMS 36/97 , de 23 de maio de 1997 e o Convênio ICMS 37/97 , de 23 de maio de 1997.".

Cláusula quarta

A Nota explicativa do Código Fiscal de Operação e Prestação 6.110 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, de que trata o Anexo do Convênio SINIEF s/n , de 15 de dezembro de 1970, dispõe sobre o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-fiscais:

"Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, destinadas à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, desde que alcançadas pelos benefícios fiscais de que tratam o Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Convênio ICM 65/88 , de 6 de dezembro de 1988, o Convênio ICMS 36/97 , de 23 de maio de 1997 e o Convênio ICMS 37/97 , de 23 de maio de 1997.".

Cláusula quinta

Este ajuste entra em vigor na data da publicação no Diário Oficial da União.

João Pessoa, PB, 18 de junho de 2004.

Ressalto que o fundamento de validade do AJUSTE SINIEF é o art. 199 do CTN:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permitar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Quanto à competência da SUFRAMA na fixação da norma de internamento, é fato incontroverso o papel da autarquia na administração da Zona Franca de Manaus.

A decisão de piso de forma muito didática descreveu o procedimento de internamento de mercadorias nacionais nas áreas incentivadas administradas pela Suframa:

(art. 1º) toda entrada de mercadoria nacional para ZFM fica sujeita ao controle e fiscalização da Suframa que desenvolverá ações para atestar o ingresso físico da mercadoria e o seu internamento na área incentivada, sendo que o processo de internamento de mercadoria nacional é composto por duas fases distintas, a saber: I ingresso físico da mercadoria nas áreas incentivadas;

II – formalização do internamento;

(art. 2º e 11) – O ingresso físico da mercadoria nas áreas incentivadas (fase I) e a formalização do internamento (fase II) dar-se-ão, em linhas gerais, mediante os seguintes procedimentos: através do Sistema de Controle de Mercadoria Nacional – SINAL da Suframa, a empresa fornecedora da mercadoria irá gerar e transmitir arquivo eletrônico contendo as informações das notas fiscais da operação de remessa para a área incentivada; após a transmissão, será emitido o Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional – PIN, o qual seguirá juntamente com a documentação fiscal e a mercadoria para a transportadora; o transportador agregará ao PIN as informações do conhecimento de transporte e Manifesto Suframa sob sua responsabilidade (documento criado para dar celeridade ao processo de internamento de mercadoria na área incentivada e sua função é agregar todos os PINs de uma mesma Unidade de Carga); quando chegar ao destino, o transportador apresentará o Manifesto Suframa, a via da nota fiscal (se for convencional, se eletrônica, cópia do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE) e a mercadoria no posto da Suframa; o manifesto será chancelado e a mercadoria será vistoriada obedecendo aos canais de parametrização; a empresa destinatária confirmará o recebimento da mercadoria por meio do Posto Virtual (módulo destinatário) disponibilizado na Web;

(art. 15) a formalização do internamento consiste na análise, conferência e atendimento dos requisitos legais referentes aos documentos fiscais por meio dos quais foram acobertadas as remessas de mercadorias para as áreas incentivadas;

(art. 16, §4º) a nota fiscal emitida para as empresas localizadas na ZFM deverá apresentar o Código Fiscal de Operação e Prestação Cfop, conforme estabelecido no Ajuste SINIEF 09/04, de 18 de junho de 2004, o qual determina que: no Cfop 6.109 classificam-se as vendas de produtos industrializados pelo estabelecimento, destinados à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio; no Cfop 6.110 classificam-se as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, destinadas à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio;

(art. 17) caso seja constatada pela Suframa divergências ou inconsistências de dados fiscais, tanto nos documentos físicos quanto nas informações transmitidas pelo SINAL, para fins de conclusão do processo de internamento, deverá ser realizada a necessária retificação dos dados pela empresa remetente e/ou destinatária;

(art. 18) a comprovação do ingresso da mercadoria nacional remetida para as áreas incentivadas sob administração da Suframa, se dará após a realização dos procedimentos estabelecidos nos artigos 2º e 11, respectivamente, quando se tratar de vistoria física ou vistoria técnica, desde que sejam observados os termos do art. 15; será disponibilizada pela Suframa, para impressão, a comprovação do ingresso de mercadoria em sua página na rede mundial de computadores (internet) no sítio www.suframa.gov.br consulta por meio de senha/login específico das empresas cadastradas.

Dessa forma, entendo como obrigatória a indicação dos CFOP 6.109 ou 6.110 nas notas fiscais, nos termos exigidos pelas normas citadas acima.

Assim, os CFOP utilizados não são específicos da ZFM, são operações em condições normais, tampouco referem-se a benefícios fiscais, além do que como já dito só o registro na SUFRAMA não implica em reconhecimento de venda a ZFM.

Em suma, com a utilização de outros CFOP não há como se comprovar a venda para a ZFM.

Por isso, não comprovados os requisitos para o benefício fiscal, resta incólume a que a tributação das operações de venda.

Conclusão

Do exposto, voto por parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar as glosas referentes as despesas aduaneiras.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora