



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

Processo nº 13227.720121/2014-72
Recurso nº . Voluntário
Acórdão nº **3301-003.225 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de fevereiro de 2017
Matéria Cofins Lançamento - Área de Livre Comércio
Recorrente PATO BRANCO ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Não há que se cogitar de nulidade quando o auto de infração e o acórdão recorrido preenchem os requisitos legais, o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento e inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no CTN ou Decreto 70.235, de 1972.

VENDA OU TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA. ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. DESTINAÇÃO DIVERSA.

A redução a zero da alíquota da Cofins, quando condicionada à destinação do bem ou do serviço, impõe ao responsável pelo desvio da destinação a responsabilidade pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a redução da alíquota não existisse.

MULTA AGRAVADA DE 150%. FALTA DE ESPECIFICAÇÃO DO MOTIVO.

Cancela-se o agravamento da multa de ofício quando não foi especificado no auto de infração o motivo de tal agravamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente e Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos Cavalcanti da Costa Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata o presente processo de ação fiscal levada a efeito em relação à Contribuinte em epígrafe da qual resultou Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins no que tange a períodos de apuração do ano-calendário de 2010 (fls. 657/676).

O crédito tributário apurado, composto pela contribuição, multa proporcional e juros de mora (calculados até 03/2014), perfaz o total equivalente a R\$ 3.383.242,80.

No seguinte sentido, em síntese, discorre a Autoridade Lançadora (fls. 642/655):

(...)

2.1 DA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que as empresas tributadas com base no Lucro Real estão sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS e COFINS às alíquotas de 1,65% e 7,6% incidentes sobre o faturamento mensal, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

De acordo com as referidas Leis, a pessoa jurídica pode descontar das contribuições apuradas sobre o faturamento, os créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda desde que os referidos bens tenham sido tributados na origem, pois, caso contrário, a pessoa jurídica não fará jus aos créditos vinculados.

Esse entendimento está expresso no inciso II, § 2º, art. 3º, da Lei 10.833/2003 (COFINS) e inciso II, § 2º, art. 3º, da Lei 10.637/2002 (PIS).

(...)

No caso específico das Áreas de Livre Comércio- ALC's, desde 01.01.2009, de acordo com a Lei 10.996/2004, com a alteração dada pela Lei 11.945/09, estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas do PIS/COFINS incidentes sobre a receitas de vendas de mercadorias destinadas a consumo/revenda ou industrialização nas ALC's, auferidas por empresas estabelecidas fora das ALC's.

(...)

Destaca-se do § 3º do art. 2º da Lei 10.996/04 a menção à Lei 8.210/91, ficando incluída a ALC de Guajará-Mirim/RO (ALCGM) entre as áreas incentivadas com o benefício da alíquota 0 (zero) de PIS/COFINS. Ressalta-se que a ALCGM foi criada com a finalidade de promover o desenvolvimento de regiões fronteiriças do extremo oeste do Estado de Rondônia.

Depreende-se da legislação supra que os bens para revenda internados nas ALC's não estão sujeitos ao pagamento do PIS/COFINS pela empresa vendedora estabelecida fora da ALC (estabelecimento de ORIGEM) e, como consequência, não geram direito a crédito para empresa revendedora estabelecida na ALC (estabelecimento de destino).

Entretanto, ocorre que, caso o adquirente destine as mercadorias internadas na ALC diversamente do que foi estabelecido legalmente, ou seja, não consuma, venda ou industrialize nessa área, deverá arcar com o ônus tributário que seria suportado pelo seu fornecedor caso não existisse o benefício da alíquota zero sobre esse tipo de faturamento, conforme dispõe o art. 22 da Lei 11.945/2009.

(...)

Em síntese, pode-se dizer que na operação de venda de mercadoria efetuada por pessoa localizada fora da ALCGM para consumo/comercialização ou industrialização na ALCGM, as seguintes questões tributárias são relevantes para fins de apuração do PIS e da COFINS:

a) a venda da mercadoria efetuada por pessoa localizada fora da ALCGM, para pessoa jurídica incluída em ALCGM, é realizada com redução da alíquota a zero; e

b) tendo em vista a redução da alíquota a zero, verifica-se que a empresa localizada na ALCGM, ao adquirir mercadorias com benefício fiscal, não pode dar destinação diversa do consumo, comercialização ou industrialização das mesmas, sob pena de ficar responsável pelo pagamento das contribuições que deixaram de ser pagas na origem e, tendo a redução da alíquota a zero, a empresa localizada na ALCGM não tem direito à utilização de créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição das mercadorias adquiridas com alíquota zero.

Dessa forma, tem-se que o estabelecimento adquirente localizado na ALC, ao realizar transferência para fora da ALC, descumpra a condição do art. 2º da Lei nº 10.996/2004 e incide na regra do art. 22 da Lei 11.945/09, devendo recolher as contribuições do PIS e COFINS que seriam devidas por seus fornecedores como se o benefício da alíquota 0% para PIS/COFINS não existisse e, com base no entendimento e na legislação expostas, foram analisadas as informações prestadas pelo contribuinte e constatada a utilização indevida de créditos oriundos de bens para revenda adquiridos/internados na ALC de Guajará-Mirim/RO.

2.2- DA transferência DE MERCADORIA PARA FILIAIS E MATRIZ NÃO LOCALIZADA NA ALC

(...)

Atendendo a intimação, o Contribuinte apresentou os documentos solicitados, demonstrando que, de fato, houve operações de transferências de mercadorias internadas na área de Livre Comercio de Guajará-Mirim (ALCGM) com benefício da alíquota 0 (zero) do PIS e COFINS no ano-calendário de 2010, para seu estabelecimento matriz e outras filiais localizadas fora da área de livre comércio.

Após análise detida das provas juntadas aos autos, a fim de demonstrar com bastante clareza as operações de transferência praticadas pelo contribuinte, elaborou-se quadro demonstrativo contendo a identificação das Notas Fiscais de transferências - CFOP 5152 e 5409, denominado ANEXO II - TOTAL DE TRANSFERÊNCIAS DA FILIAL DE GUAJARÁ-MIRIM.

Diante da constatação acima e tendo em vista os fundamentos legais previstos no art. 2º da Lei 10.996/2004 c.c. o art. 22 da Lei 11.945/09, segundo os quais os bens destinados a comercialização nas áreas de Livre Comercio estão sujeitos a alíquota zero de PIS/COFINS, sob condição de posterior revenda, consumo ou industrialização, consideramos irregulares as operações de transferência de mercadorias internadas e adquiridas através do estabelecimento de Guajará-Mirim/RO, restando evidente, dessa maneira, a responsabilidade do contribuinte ora fiscalizado pelo pagamento das contribuições que deixaram de ser pagas na origem.

(...)

2.3 DA transferência DE MERCADORIA PARA FILIAIS E MATRIZ NÃO LOCALIZADA NA ALC DE PRODUTOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

A empresa apresentou todas as notas fiscais da matriz e filiais no formato sped.

Atendendo a intimação, o Contribuinte apresentou os documentos solicitados, demonstrando que, de fato, houve operações de transferências de mercadorias internadas na área de Livre Comercio de Guajará-Mirim (ALCGM) com benefício da alíquota 0 (zero) do PIS e COFINS no ano-calendário de 2010, para seu estabelecimento matriz e outras filiais localizadas fora da área de livre comércio.

Após análise detida das provas juntadas aos autos, a fim de demonstrar com bastante clareza as operações de transferência praticadas pelo contribuinte, elaborou-se quadro demonstrativo contendo a identificação das Notas Fiscais de transferências - CFOP 5152 e 5409, denominado ANEXO II - TOTAL DE TRANSFERÊNCIAS DA FILIAL DE GUAJARÁ-MIRIM.

Diante da constatação acima e tendo em vista os fundamentos legais previstos no art. 2º da Lei 10.996/2004 c.c. o art. 22 da Lei 11.945/09, segundo os quais os bens destinados a comercialização nas áreas de Livre Comercio estão sujeitos a alíquota zero de PIS/COFINS, sob condição de posterior revenda, consumo ou industrialização, consideramos irregulares as operações de transferência de mercadorias internadas e adquiridas através do estabelecimento de Guajará-Mirim/RO, restando evidente, dessa maneira, a responsabilidade do contribuinte ora fiscalizado pelo pagamento das contribuições que deixaram de ser pagas na origem.

Nessa conformidade torna-se bastante oportuno registrar que, para apuração das contribuições que deixaram de serem pagas na origem, verificou-se que, no caso em comento, a empresa está sujeita à tributação monofásica do PIS/COFINS, conforme os arts. 1º e 2º da Lei nº 10.147/00.

(...)

Pela Lei nº 10.147/00, o Governo Federal instituiu o regime monofásico para produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, que tornou importadores e indústrias desses produtos responsáveis pelo recolhimento do PIS e da COFINS incidentes sobre a cadeia de produção e consumo mediante a aplicação de uma alíquota global de 12,50% e reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS para revendedores e varejistas.

Serão aplicadas alíquotas de 2,20% para o PIS e 10,30% para a COFINS sobre as receitas com venda, pelo industrial ou importador, de produtos classificados

na TIPI nas posições 33.03 a 33.07 exceto na posição 33.06 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00. São exemplos de produtos incluídos na lista:

- Perfumes e águas-de-colônia;
- Produtos de maquilagem para os lábios e olhos;
- Cremes de beleza;
- Xampus;
- Cremes de barbear;
- Desodorante;
- Fio dental.

Dessa forma, verifica-se que as operações sobre os produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, estão sujeitas ao regime especial de apuração da Contribuição para PIS e da COFINS, com previsão de alíquotas diferenciadas monofásicas sobre as indústrias e importadores, ficando reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos tributados com a alíquota diferenciada concentrada, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de indústria ou importadora.

(...)

4 – MULTA QUALIFICADA, APLICABILIDADE

O estabelecimento 02.570.953/0002-00, localizado em Guajará-Mirim, Área de Livre Comércio – ALC, que possui benefício tributário da desoneração do PIS e COFINS, de acordo com o SPED FISCAL apenas vendeu para Guajará Mirim R\$ 2.870,05 e o total de transferência de mercadorias/material para o estabelecimento 02.570.953/0001-10, situado em Vilhena/RO, perfazem o montante de R\$ 15.618.372,95.

Nota-se que a empresa já comprava as mercadorias/material pelo estabelecimento 02.570.953/0002-00, localizado em Guajará-Mirim, Área de Livre Comércio – ALC, no intuito de transferir para o estabelecimento 02.570.953/0001-10, situado em Vilhena/RO, para se aproveitar do benefício tributário da desoneração do PIS e COFINS.

5– CONCLUSÃO

Foram fornecidos todos os prazos legais, bem como condições para o contribuinte apresentar elementos suficientes que comprovassem o não enquadramento nas infrações tributárias acima descritas.

(...)

Em conformidade com os arts. 1º e 3º da Portaria RFB nº 2439 de 22/12/2010, foi feita a Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal, em razão da sonegação dos tributos administrados pela RFB (...).

O Lançamento foi impugnado (fls. 683/704), recorrendo a empresa Autuada, em síntese, no seguinte sentido:

(...) ao contrário do exposto pela Autoridade Lançadora, a Impugnante não se creditou do PIS e COFINS das operações descritas no Auto de Infração, ocorrendo o pagamento integral da alíquota no momento da venda do produto.

No caso das mercadorias destinadas a filial da Impugnante localizada na Área de Livre Comércio, os produtos não geram direito a crédito, haja vista que possuem o benefício da alíquota zero, razão pela qual a Impugnante não se credita do PIS e COFINS, mas ocorre o pagamento integral da alíquota no momento em que se confecciona da venda do produto.

Nesse passo, a Indústria, que por sua vez não paga o PIS e COFINS e repassa esse desconto a Impugnante, realiza a destinação das mercadorias com alíquota "0" e este desconto é repassado ao consumidor.

E isso resta devidamente comprovado pelos cálculos do PIS e COFINS (crédito e débito) confeccionados pela Impugnante de janeiro a março de 2010, demonstrando a apuração de Contribuições Sociais, acompanhado do DACON mensal e da GIAM - Guia de Informação e Apuração do ICMS MENSAL.

A Impugnante apresenta exemplo seu de cálculos e continua no seguinte sentido:

A Impugnante não se creditou do PIS e da COFINS das operações e, portanto, não utilizou indevidamente o crédito, ocorrendo o pagamento integral da alíquota no momento da venda da mercadoria.

A Impugnante apresenta outro exemplo seu de cálculos e continua no seguinte sentido:

Os produtos não geram direito a crédito, haja vista que possuem o benefício da alíquota zero e a Impugnante não se creditou do PIS e COFINS.

O artigo 195, § 9º, da CF/88 permite a adoção de alíquotas e/ou bases de cálculo diferenciadas para as contribuições sociais em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Assim, é possível ao legislador ordinário estabelecer a incidência monofásica das contribuições sociais, como o PIS e a COFINS, que consiste na aplicação de uma alíquota concentrada, superior àquela aplicada aos demais contribuintes não sujeitos à tributação monofásica, para os fabricantes e importadores de determinados produtos, e uma alíquota zero para os demais sujeitos da cadeia produtiva, ou seja, os revendedores e distribuidores. Na incidência monofásica, há a concentração da cobrança de todas as contribuições que incidiriam na cadeia produtiva em apenas uma das fases dessa cadeia.

A Lei 10865/2004 que dispõe sobre a contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público, bem como a contribuição para o financiamento da seguridade social incidentes sobre a importação de bens e serviços, traz claramente em seu Capítulo V as alíquotas e como devem ser administradas.

É neste capítulo que se tem o conhecimento da alíquota zero, abrangendo este benefício os produtos químicos e farmacêuticos, produtos destinados ao uso em hospitais, os produtos comuns do Mercosul, almofadas e seus similares e demais produtos classificados pela Lei citada (artigo 8º, §§ 10 a 22).

De tal modo, a alíquota zero é um benefício que a lei confere a alguns produtos onde o valor da alíquota tem o percentual sobre a base de cálculo, de onde se determina o valor do tributo, equivalente a zero, assim, mesmo que haja uma base para cálculo, o resultado será de que aquela operação não terá o valor de tributo devido.

No IPI e no ICMS, bem como no PIS e COFINS há diversos produtos e operações com incidência de alíquota zero, o que inclui os produtos que ora são debatidos no caso em tela.

A partir do momento em que a Impugnante deixou de creditar o PIS e COFINS, a irregularidade apontada no Auto de Infração inexistente, não havendo como o mesmo prosperar.

A alíquota do produto a ser repassado veio estabelecida por lei como sendo de zero, repassando-se ao consumidor e o usuário intermediário da cadeia no mesmo valor, sem cobrar a diferença imposta de alguns produtos onde a base de cálculo atrai os valores tributários.

Sabendo-se que a aplicação da alíquota zero não significa não incidência ou isenção, esclarece-se que a mesma indica que o ente tributante definiu que a tributação que se analisa acerca daquela operação ou produto será zerada, visando uma política econômica provisória de incentivo ao consumo.

A alíquota zero não constitui caso de exclusão do crédito tributário, mas de estabelecimento do seu aspecto quantitativo de tal modo que a expressão econômica da obrigação seja nula, sendo uma obrigação nula não há que se falar em utilização de créditos de forma irregular.

A alíquota zero implica em uma obrigação sem expressão econômica. Note que para a alíquota zero ser reconhecida uma única operação será realizada: a norma que cria o tributo estabelece que o mesmo terá valor de 0% (zero por cento). Quanto isso não existe nenhuma dificuldade.

Por tal fato o doutrinador Ives Gandra Martins afirma que "quanto a alíquota zero, surgem obrigações e crédito que, ex vi do art.139 da CF, têm a mesma natureza, mas reduzidos a expressão nenhuma".

Esse posicionamento é reforçado pelo Supremo Tribunal Federal que determina: Os insumos adquiridos com alíquota zero não fazem jus ao crédito porque essa alíquota traduz incidência do tributo que, entretanto, por ter o legislador eleito zero como alíquota, resulta em inexistência de conteúdo econômico/valorativo a beneficiar a pretensão deduzida pela autora. Idêntico raciocínio é aplicável quanto a aquisição de insumos não tributados.

Desse modo, o Supremo Tribunal Federal deixa claro que o zero é número e, assim sendo, trabalhar com alíquota é estabelecer o montante da carga tributária. Logo, não podemos considerá-la como isenção, mas a expressa determinação de que a valoração não existirá, afinal a alíquota zero impede o recolhimento do tributo decorrente de norma para a aplicação de política econômica governamental.

A não cumulatividade do PIS e COFINS, sem restrições ao direito de se apropriar sobre créditos, foi elevada a categoria de princípio constitucional pela Emenda 42/2003. Implementar efetivamente a não cumulatividade para essas contribuições implica em tributar apenas o valor que é agregado ao longo de uma cadeia de produção-consumo.

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são instituidoras da cobrança não-cumulativa do PIS e COFINS, ambas em seus artigos 3º prevêem a possibilidade de o contribuinte calcular créditos em relação ao valor da aquisição de insumos, valendo-se das mesmas alíquotas aplicáveis na determinação dos débitos sobre o valor do faturamento.

Ocorre que quando se trata de uma alíquota com percentual reconhecido como zero, a não-cumulatividade, ainda a ser aplicada, traz a ausência de irregularidade no que diz respeito a utilização do crédito, até porque quando uma empresa, como neste caso, não se credita - afinal a alíquota é zero, não gerando direito a crédito - as operações passam a ter o pagamento integral da alíquota no momento da venda e, assim, diante da não utilização de créditos por se estar sendo pago o valor da alíquota, falar em desvio se torna um verdadeiro contrassenso.

Não há aproveitamento de crédito porque o mesmo não existe quando se fala em alíquota zero. Os créditos foram vedados pela Lei 10865/2004 que vedou o aproveitamento de créditos em relação ao valor da aquisição e venda de bens e/ou serviços ao pagamento de PIS e COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos a alíquota zero, isentos ou não-tributados.

Com efeito, essa vedação atingiu, indistintamente, os insumos não-tributados sujeitos a alíquota zero e, parcialmente os isentos.

O doutrinador Calmon Navarro Coelho explica em sua obra sobre o Direito Tributário, mencionando a isenção e a alíquota zero, o seguinte:

Agora, se as mercadorias inicialmente referidas nesta alínea "b" igualmente forem isentas (o que significa o mesmo de alíquota zero), não haverá nem débito real, nem crédito presumido (zero contra zero) a teor do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei 10.833/03. Ali a expressão não tributos refere-se ao campo da não incidência natural ou pura (...). Em havendo isenção ou alíquota zero, o crédito somente será mantido, o presumido, se a saída for tributada, para que seja reconstituído o princípio da não-cumulatividade. Se a saída da mercadoria for isenta (ou com alíquota zero) repita-se mais uma vez, não há falar em crédito presumido, obviamente. Não se mantém "o que não existe". Tudo se passa longe da incidência e da não-cumulatividade. Inexistirá crédito e não existirá débito. (fl. 690)

Por sua vez, o inc. II, do § 2º, do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, expõe que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, vejamos:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

A Receita Federal do Brasil interpreta este último dispositivo como uma vedação ao direito de crédito de PIS e COFINS, relativos à venda de produtos

sujeitos a alíquota zero. De acordo com este entendimento, varejistas e atacadistas sujeitos ao "sistema monofásico" não poderiam utilizar os créditos decorrentes da venda destes bens. Tal posicionamento encontra-se formalmente discriminado em várias soluções de consultas expedidas pelo órgão fazendário, in verbis:

EMENTA: TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REGIME DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS. ALÍQUOTA APLICÁVEL NAS OPERAÇÕES COMERCIALIZAÇÃO, NO MERCADO INTERNO, DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS MONOFÁSICOS. O importador e o industrial dos produtos classificados nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92 e 3002.90.99 da TIPI, relativamente à receita com as vendas no mercado interno desses produtos, devem apurar a Cofins aplicando as alíquotas estabelecidas no art. 1º, inciso I, "a", da Lei nº 10.147, de 2000, na redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004. Se apurarem o IRPJ pelo lucro presumido, essas operações submetem-se ao regime cumulativo das contribuições. Se apurarem o IRPJ pelo lucro real, a partir de 01/08/2004, essas operações submetem-se ao regime não cumulativo, podendo eles descontar os respectivos créditos das contribuições conforme a legislação vigente. À receita obtida com a venda no mercado interno dos produtos classificados nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92 e 3002.90.99 da TIPI, por pessoas jurídicas que não sejam seus importadores ou industriais aplica-se a alíquota 0% (zero por cento) da Cofins. Não há direito a crédito relativamente a esses produtos, quando adquiridos por essas pessoas jurídicas no mercado interno, nacionais ou estrangeiros, para revenda.

De outro norte, apesar de a Impugnante não se creditar, o artigo 17 da Lei 11.033/04, segundo o qual, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Isso significa que as operações realizadas por distribuidores, varejistas e atacadistas relativas aos bens inseridos no "regime monofásico", ainda que submetidos ao sistema de tributação sujeitos a alíquota zero, não impedem os contribuintes de realizarem a manutenção dos créditos de todas as aquisições por eles efetuadas. Vejamos:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Resta evidente, que o artigo 17 da Lei 11.033/04 não impede os contribuintes de realizarem a manutenção dos créditos.

Neste diapasão, o regime monofásico deve ser entendido como uma sistemática em que há a ocorrência de um único fato gerador, onde a tributação é suportada por, apenas, um elo da cadeia produtiva, sendo que as demais operações não se subsumem a regra de incidência tributária. Já na sistemática "monofásica" da Lei 10.147/00, o importador ou produtor suportam uma alíquota majorada de PIS e COFINS, enquanto os varejistas e atacadistas são tributados sob alíquota zero. Neste sentido, o posicionamento de Adolpho Bergamini é esclarecedor: "Em decorrência, a apuração do PIS/COFINS na forma prescrita nas Leis supramencionadas em verdade não são monofásicas, porque não há uma única incidência na origem da cadeia de circulação interna das mercadorias (isto é, nas vendas do fabricante e do Importador). O que há (e isto é certo) é uma cadeia plurifásica de incidência tributária, na qual a legislação determinou alíquota de determinados contribuintes é majorada e as alíquotas aplicáveis a outros contribuintes é 0%." (fls. 692/693)

Assim, a utilização de créditos relativos aos contribuintes sujeitos a alíquota zero, prevista na Lei 10.147/00, não estabelece o regime monofásico para os produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e higiene pessoal, mas sim um regime plurifásico com alíquotas diversas ao produtor e importador, em relação aos distribuidores, varejistas e atacadistas, onde os primeiros suportam alíquotas majoradas e os últimos ficam sujeitos a alíquota zero.

Ainda, o doutrinador Adolpho Bergamini expõe o seu entendimento de que: "nesse contexto, entendemos que o posicionamento da Receita Federal a cerca da impossibilidade de tomada de crédito sobre o valor de aquisição dos próprios produtos sujeitos ao regime monofásico é: (I) ilegal porque afronta o próprio regime não cumulativo adotado ao PIS/COFINS; e (II) inconstitucional porque atribui tratamento diferenciado a contribuintes que se encontram em situações jurídicas equivalentes. De fato, os distribuidores, atacadistas e varejistas de produtos monofásicos estão inseridos em uma cadeia plurifásica de incidência da mesma forma que contribuintes que comercializam outros produtos, então deve ser conferidos a eles (comerciantes de produtos monofásicos) o mesmo direito ao crédito atribuído aos comerciantes de produtos não monofásicos. (fl. 694).

Portanto, a impugnante não se creditou do PIS e COFINS das operações descritas no Auto de Infração, ocorrendo o pagamento integral da alíquota no momento da venda do produto, razão pela qual deve o Auto de Infração ser julgado totalmente improcedente.

3. DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS

Ao transferir esses créditos de ICMS a terceiros, a empresa recebe a contrapartida ou em dinheiro, ou em mercadorias de seus fornecedores. Este ingresso de valores, ao contrário do que prega a Receita Federal do Brasil, não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. Isso porque, "por 'operação', deve-se entender não só o produto da venda realizada ao exterior, mas toda a receita ou resultado decorrente do complexo mecanismo de exportação, inclusive aquela decorrente da transferência dos eventuais créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores" (AMS n.º 2005.71.08.005124-0/RS, Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. de 04-07-2007).

Quanto ao dispositivo legal, a própria lei que rege essas contribuições no regime não-cumulativo, a 10.833/2003, é bem clara quanto à formação da base de cálculo.

Assim dispõe a Lei 10.833/2003, em seu art. 1º:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Assim manifestam-se os Tribunais Pátrios:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

CORREÇÃO MONETÁRIA. 1. A inclusão dos valores provenientes da transferência de saldo credor do ICMS, obtido em razão do benefício fiscal concedido às empresas exportadoras, a fornecedores ou terceiros, na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, consoante entendimento manifestado pelo Fisco, ofende a regra de imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal e regulamentada pelo art. 25, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar n.º 87/96, o princípio federativo e o da proibição do bis in idem. Precedentes desta Corte. 2. Por operação de exportação deve-se entender não só o produto da venda realizada ao exterior, mas toda a receita ou resultado decorrente do complexo mecanismo de exportação, inclusive aquela decorrente da transferência dos eventuais créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores. 3. Considerando que indevida a inclusão dos valores atinentes à transferência de saldo credor do ICMS decorrente das operações de exportação a terceiros na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, cabível a correção monetária do montante glosado pela autoridade fiscal, a ser efetivada pela taxa SELIC desde a data do despacho decisório de indeferimento. 4. Sentença reformada. (TRF4, AC 5009643-78.2011.404.7107, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, D.E. 01/11/2012)

E, da mesma forma, o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS PARA TERCEIROS. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A transferência de crédito de ICMS para terceiros não dá ensejo à incidência de PIS e COFINS, por não configurar receita, mas sim tributo. Precedentes: Ag 1.352.512, Rei. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 10/11/10, REsp 1.205.072/RS, Rei. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe 14/2/12.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1318196/RS, Rei. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/08/2012, DJe 24/08/2012) Segundo a Ministra Rosa Weber, no Recurso Extraordinário (RE) 606107, manifestou-se da mesma forma.

A finalidade da regra, disse a ministra, não seria evitar a incidência cumulativa do imposto, mas incentivar as exportações, desonerando por completo as operações nacionais, e permitindo que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos. Não desonerar o PIS e a Cofins dos créditos cedidos a terceiros, seria vilipendiar o artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, da Constituição Federal. Se estaria obstaculizando o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores, afirmou.

A ministra também entendeu que os valores obtidos com a transferência dos créditos de ICMS a terceiros não constitui receita tributável, pois é mera recuperação do ônus econômico advindo da incidência do ICMS sobre suas operações, tratando-se de uma recuperação de custo ou despesa tributária. Em seu voto, também foi refutado o argumento da União segundo o qual seria necessária a existência de norma tributária para afastar a incidência do PIS/Cofins sobre os créditos de ICMS em questão.

A posição da ministra foi acompanhada pelos demais ministros da Corte, vencido o ministro Dias Toffoli, para quem a cessão dos créditos de ICMS a terceiros constitui operação interna, não havendo na Constituição Federal vedação para a incidência do PIS/Cofins.

Portanto, deve o Auto de Infração ser julgado totalmente improcedente, haja vista que não há incidência de PIS/COFINS sobre transferência de mercadorias.

4.0 DA MULTA COM EFEITO DE CONFISCO

Princípio basilar decorrente do Estado Democrático de Direito (art. 1º da Constituição Federal), a presidir rigidamente a atuação do aparelho estatal na punição e sancionamento de eventuais infrações administrativas é o princípio da proporcionalidade, vale dizer, da correspondência entre a conduta infratora e a sanção aplicada. Este princípio, hodiernamente, é por unanimidade acolhido na doutrina e jurisprudência e decorre da própria finalidade das sanções administrativas, com significado de que sanções desproporcionais implicam em desvio de finalidade, comportamento vedado pela Constituição Federal.

Em lição, Celso Antonio Bandeira Mello, leciona:

Evidentemente, a razão pela qual a lei qualifica certos comportamentos como infrações administrativas, e prevê sanções para quem nelas incorra, é a de desestimular a prática daquelas condutas censuradas ou constranger ao cumprimento das obrigatórias. Assim, o objetivo da composição das figuras infracionais e da correlata penalização é intimidar eventuais infratores, para que não pratiquem os comportamentos proibidos ou para induzir os administrados a atuarem na conformidade de regra que lhes demanda comportamento positivo. Logo, quando uma sanção é aplicada, o que se pretende com isto é tanto despertar em quem a sofreu um estímulo para que não reincida, quanto cumprir uma função exemplar para a sociedade.

Não se trata, portanto, de causar uma aflição, um "mal", objetivando castigar o sujeito, levá-lo à expiação pela nocividade de sua conduta. O direito tem como finalidade unicamente a disciplina da vida social, a conveniente organização dela, para o bom convívio de todos e bom sucesso do todo social, nisto se esgotando seu objeto. Donde, não entram em pauta intentos de "represália", de castigo, de purgação moral a quem agiu indevidamente. É claro que também não se trata, quando em pauta sanções pecuniárias - caso das multas -, de captar proveitos econômicos para o Poder Público, questão radicalmente estranha à natureza das infrações e, conseqüentemente, das sanções administrativas. (fl. 697)

Em outro trecho, diz o mestre:

As sanções devem guardar uma relação de proporcionalidade com a gravidade da infração.

Ainda que a aferição desta medida inúmeras vezes possa apresentar dificuldade em ser caracterizada, em inúmeras outras, é perfeitamente clara; ou seja: há casos em que se pode ter dúvida se tal ou qual gravame está devidamente correlacionado com a seriedade da infração - ainda que se possa notar que a dúvida nunca se proporá em uma escala muito ampla, mas em um campo de variação relativamente pequeno -, de par com outros casos em que não haverá dúvida alguma de que a sanção é proporcional ou é desproporcional. É impossível no direito fugir-se a situações desta compostura, e outro recurso não há para enfrentar dificuldades desta ordem senão recorrendo ao princípio da razoabilidade, mesmo sabendo-se que

também ele comporta alguma fluidez em sua verificação concreta. De todo modo, é certo que, flagrada a desproporcionalidade, a sanção é inválida. (fls. 697/698)

O nunca assaz pranteado Hely Lopes Meirelles preleciona no mesmo sentido:

A proporcionalidade entre a restrição imposta pela Administração e o benefício social que se tem em vista, sim, constitui requisito específico para validade do ato de polícia, como, também, a correspondência entre a infração cometida e a sanção aplicada, quando se tratar de medida punitiva. Sacrificar um direito ou uma liberdade do indivíduo sem vantagem para a coletividade invalida o fundamento social do ato de polícia, pela desproporcionalidade da medida. Desproporcional é também o ato de polícia que aniquila a propriedade ou a atividade a pretexto de condicionar o uso do bem ou de regular a profissão. O poder de polícia autoriza limitações, restrições, condicionamentos; nunca supressão total do direito individual ou da propriedade particular, o que só poderá ser feito através de desapropriação. A desproporcionalidade do ato de polícia ou seu excesso equivale a abuso de poder e, como tal tipifica ilegalidade nulificadora da ordem ou da sanção. (fl. 698)

Ademais, Celso Antonio Bandeira de Mello, fala, inclusive, do caráter confiscatório da multa exageradamente fixada:

Tal como as demais sanções administrativas, as multas têm que atender ao princípio da proporcionalidade, sem o quê serão inválidas. Além disto, por muito grave que haja sido a infração, as multas não podem ser "confiscatórias", isto é, de valor tão elevado que acabem por compor um verdadeiro confisco. Nisto há aprazível concórdia tanto na doutrina como na jurisprudência. (fl. 699)

No caso sub examine, o agente de fiscalização aplicou multa cristalinamente elevada que é absolutamente confiscatória, demonstrando tamanha a ilegalidade.

Não é por demais lembrar, que a Lei Fundamental brasileira (artigo 5º, LV), enumera como princípio constitucional o devido processo legal e a ampla defesa tanto no âmbito judicial quanto no administrativo.

Assim, para que qualquer penalidade seja aplicada, mister a existência de procedimento administrativo próprio, onde seja garantido o contraditório e a ampla defesa, só se podendo, pois, falar-se em aplicação da penalidade após o regular processamento e julgamento do auto infracional.

As multas administrativas são tipo de penalidade pecuniária que buscam compensar o possível dano causado pelo contribuinte ao Estado com a prática da infração. No entanto, se a multa é fixada em valor excessivo, suficiente para inviabilizar a vida financeira da empresa punida, tal penalidade toma caráter de ato confiscatório e se desvia da sua finalidade, impondo-se a sua anulação judicial. E este é o entendimento que vem tomando vulto nos Tribunais.

À toda evidência verifica-se o excesso de penalidade nas multas impostas, mesmo que oriundas de princípios como os da vinculação e legalidade. É de se ressaltar o abusivo valor que se impõe ao contribuinte a título de multas, sendo certo que a própria lei prevê penas outras que os quase sempre 150% impostos pelo fisco, e mesmo que haja a vinculação do agente público ao princípio da legalidade quando apura o tributo, identifica o contribuinte, faz o lançamento do crédito tributário e a inscrição deste como dívida ativa...o afastamento que se faz da matriz legal tem por fundamento o excesso da norma legislativa, quando impõe ao contribuinte penalidades de conteúdo confiscatório, viciando, assim, os atos administrativos que promanam de seus preceitos. (fls. 699/700)

Os percentuais impostos a título de multas são evidentemente abusivos, configurando um verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte, percentuais estes que não encontram características quaisquer de razoabilidade, de proporcionalidade ou legalidade.

É pacífico na nossa doutrina bem como na jurisprudência, que o poder de penalizar deve estar coadunado com o interesse de conservação desse contribuinte e não o da sua extinção.

Neste sentido, observe-se a preciosa lição de LUIS EMYGDIO ROSA JR. quando afirma que Tributo com efeito confiscatório é aquele que pela sua taxação extorsiva corresponde a uma verdadeira absorção, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem o pagamento da correspondente indenização ao contribuinte. A vedação do tributo confiscatório decorre de um outro princípio: o poder de tributar deve ser compatível com o de conservar e não com o de destruir. (fl. 700)

O Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN 2010-2, onde foi autor o Conselho Federal da OAB, afirmou que ...a proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais... (fl. 700)

Assim, o Fisco deve observar não apenas a letra da lei, sob pena de violar os consagrados princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, mas também deve observar e evitar a aplicação de penalidades que guardem em si o caráter confiscatório, sendo, assim, igualmente atentatório ao princípio da capacidade contributiva.

Transcreve-se parte do artigo do Dr. Paulo Brossard, ex-senador e Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal:

Não é de hoje que se propaga entre nós fenômeno raro a demandar análise criteriosa. Pode ser resumido em poucas palavras. Enquanto a milenar presunção de inocência acompanha o acusado até sua condenação, ainda que o delito a ele imputado seja dos mais graves e comprometedoras as provas apuradas, a presunção muda de face, embora não se diga, em se tratando de fato envolvendo o fisco; facilmente se aceita como verdadeira a imputação feita a alguém. Suponho que esse fenômeno derive do fato, generalizado, de estabelecer-se sinomínia entre contribuinte e sonegador.

(...)

Não é preciso dizer que o tributo, entre outras razões, por ser obrigação legal, deve ser satisfeito na forma e no prazo de lei. De resto, as sanções criadas para forçar essa observância chegam a ser draconianas. Se elas fossem pactuadas entre particulares, dificilmente seriam aceitas como lícitas na esfera dos tribunais; em favor do fisco, no entanto, são aceitas sem reparos. Faço a observação apenas para salientar o aparato coercitivo que acompanha o direito, por vezes o suposto direito do erário. Mas, volto a dizer, ultimamente, os excessos "legislados" via de regra por medidas provisórias são chocantes, a começar por sua imoderação; assim, não têm faltado alterações insígnies no processo fiscal, a ponto de convertê-lo em simulacro

processual; num abrir e fechar de olhos inverte-se a norma processual, onde se dizia "não poderá" passa a ler-se "poderá", e assim por diante. O mais grave, porém, é que essas medidas agridem de maneira frontal, preceitos expressos da Constituição... (fl. 701)

Nesse sentido:

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONHECIDOS. RECEBIMENTO DOS DECLARATÓRIOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. ÓBICE DA AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO SUPERADO. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO À MULTA FISCAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO JURÍDICO À MAJORAÇÃO DA MULTA. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que incabíveis embargos de declaração opostos em face de decisão monocrática. Recebimento como agravo regimental com fundamento no princípio da fungibilidade. Aplicabilidade do princípio constitucional de proibição do confisco à multa pelo não cumprimento de obrigação tributária. Precedentes. Ausência de fundamento jurídico à majoração da multa, consoante jurisprudência deste Tribunal. Embargos de declaração conhecidos e recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento.

(STF - AI: 805745 PR , Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 29/05/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-125 DIVULG 26-06-2012 PUBLIC 27-06-2012)

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias. II - A questão referente à não demonstração, pelo recorrido, do caráter confiscatório da multa discutida nestes autos, segundo os parâmetros estabelecidos pela jurisprudência desta Corte, não foi arguida no recurso extraordinário e, desse modo, não pode ser aduzida em agravo regimental. É incabível a inovação de fundamento nesta fase processual. III - Agravo regimental improvido.

(STF - RE: 632315 PE , Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 14/08/2012, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-181 DIVULG 13-09-2012 PUBLIC 14-09-2012) (fl. 702)

Portanto, a multa aplicada pela Autoridade Lançadora é ilegal e nula de pleno direito por ter infringido o princípio da proporcionalidade, detendo caráter confiscatório, devendo ser excluída.

Requer a Impugnante que:

a) Seja recebida e processada sigilosamente a presente defesa administrativa, acompanhada dos documentos, para declarar infundado e insubsistente o Auto de Infração n. 0250200.2013.00204, ante a inexistência de infração a Legislação, posto que a Impugnante não se creditou do PIS e COFINS das operações descritas no Auto de Infração, ocorrendo o pagamento integral da alíquota no momento da venda do produto, inexistindo dano ao erário público, bem como pelo fato de inexistir a incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de mercadorias, conforme decidido pelo STF;

b) com fulcro no art. 151, inciso III, do CTN e demais cominações legais aplicáveis ao caso, quando solicitadas pela Contribuinte certidões, que sejam expedidas no caráter negativo em face do efeito suspensivo, direito indiscutível da Contribuinte que apresenta sua defesa, sob pena de agressão ao art. 5.º, inciso II e pelo suposto dano que poderá vir a causar ao patrimônio econômico e moral da empresa, indenizáveis nos termos do inciso V, do mencionado artigo da Constituição Federal;

c) impugna-se todas as alegações de que tenha a Contribuinte Impugnante agido de forma ilícita e em desfavor ao erário;

d) em caso de remotíssima hipótese de manter-se o presente AI nos seus termos, seja devolvida a Contribuinte Impugnante a oportunidade do desconto, observando-se todas as instâncias administrativas e judiciais;

e) seja excluída a multa imposta, ante sua ilegalidade, configurando um verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte, haja vista o percentual aplicado não encontrar características quaisquer de razoabilidade, de proporcionalidade ou legalidade;

f) via de consequência, seja o crédito tributário apurado neste AI, in totum extinto pela sua própria insubsistência;

g) sejam suspensos os efeitos do Auto de Infração até o julgamento em última instância, inclusive, seja suspensa a exigibilidade do suposto crédito tributário apurado;

h) com suporte no Princípio da Ampla Defesa, seja provado o alegado por todos os meios de provas em direito admitidas, especialmente pela prova documental, testemunhal, pericial e a ouvida de agente fiscal, inclusive de juntar novos documentos.

A DRJ/SP considerou a impugnação improcedente com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE*

SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. DESCABIMENTO.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72, contra o qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar provar o seu direito.

ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA A ZERO. VENDA OU TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA. DESTINAÇÃO DIVERSA.

A redução da alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP, quando condicionada à destinação do bem ou do serviço, impõe ao responsável pelo desvio da destinação a responsabilidade

pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a redução da alíquota não existisse.

No recurso voluntário a recorrente repete os argumentos da impugnação, inclusive em relação ao agravamento da multa, que foi mantido na DRJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração apenas da Cofins, com multa agravada, no ano-calendário de 2010, por insuficiência de recolhimento.

1) Nulidade:

A recorrente alega ser nulo auto de infração. Justifica a sua alegação no fato das mercadorias em tela serem tributadas pela alíquota zero. Transcrevo a alegação da recorrente:

(...) Se a alíquota é igual a zero, não integra a base de cálculo do PIS/Cofins, conforme art. 3º, inciso I, acima transcrito, citado pelo Auditor Fiscal na lavratura do Auto de Infração, razão pelo qual o AI é nulo (...)

Não entendo que isso seja causa de nulidade.

As nulidades estão enunciadas no art. 59 do Decreto no 70.235, de 06/03/1972. A seguir transcreve-se referido artigo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)”

Já a hipótese restante de nulidade prevista no Processo Administrativo Fiscal é a preterição do direito de defesa que, com base nas peças do processo, verifica-se não ter ocorrido no caso.

O direito de defesa foi preservado, pois as razões da Autoridade Fiscal estão nos autos e a recorrente pode contestar o lançamento, apresentando suas considerações, como de fato o fez em seu recurso voluntário.

No mais, não há que se cogitar de nulidade quando o auto de infração e o acórdão recorrido preenchem os requisitos legais, o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento e inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no CTN ou Decreto 70.235, de 1972.

Quanto à pretensão para que seja provado o alegado por todos os meios de provas em direito admitidas, expressa a mesma reivindicação de maneira geral, sem especificar o que efetivamente solicita. Portanto, entendo que não é cabível.

2) Áreas de Livre Comércio e Vendas com Alíquota zero de Cofins:

É incontroverso no processo que houve operações de transferências de mercadorias internadas na área de Livre Comércio de Guajará-Mirim com benefício da alíquota 0 (zero) do PIS e COFINS no ano-calendário de 2010, para seu estabelecimento matriz e outras filiais localizadas fora da área de livre comércio.

Repito, que nesse auto de infração, estamos tratando apenas da Cofins.

O Auditor Fiscal entendeu que, tendo em vista os fundamentos legais previstos no art. 2º da Lei 10.996/2004 c.c. o art. 22 da Lei 11.945/09, segundo os quais os bens destinados a comercialização nas áreas de Livre Comércio estão sujeitos a alíquota zero de PIS/COFINS, sob condição de posterior revenda, consumo ou industrialização, foram irregulares as operações de transferência de mercadorias internadas e adquiridas através do estabelecimento de Guajará-Mirim/RO, ficando evidente a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento das contribuições que deixaram de ser pagas na origem.

Nessa matéria o acórdão recorrido trouxe que a Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 2ª Região Fiscal assim se posicionou em solução de consulta acerca de questão relativa a Área de Livre Comércio – ALC (ALC de Basiléia):

(...)

Conclusão:

Posto isto, no uso da competência estabelecida no inciso II do § 1º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e inciso III do art. 10 da IN RFB nº 740/2007, soluciono a presente consulta respondendo à consulente que:

37.1 O disposto no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, aplica-se à pessoa jurídica atacadista ou varejista localizada em ALC, a qual, posteriormente, irá revender esta mesma mercadoria para um adquirente, pessoa jurídica ou física, igualmente estabelecido na área incentivada (mercadoria destinada ao consumo na ALC).

37.2 No caso de mercadoria ingressada na ALCB com o benefício previsto no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, far-se-á com manutenção desse benefício a sua posterior venda ou transferência para outra ALC, desde que destinada também ao consumo ou à industrialização nessa área incentivada (mesma destinação), observadas as formalidades de registro e controle das operações.

37.3 Na hipótese de mercadoria ingressada na ALCB com o benefício previsto no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, a posterior venda ou transferência para a cidade de Rio Branco, Estado do Acre, localizada fora de área incentivada, sujeita o responsável pelo fato ao pagamento da contribuição e das penalidades cabíveis, como se a redução da alíquota não existisse, na forma do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009.

37.4 No caso de saída por transferência de produto incentivado da ALCB para a cidade de Rio Branco (AC), localizada fora de uma ALC, mesmo com a posterior venda (retorno) dessa mercadoria para a ALCB, aplica-se o disposto no parágrafo anterior, uma vez que com a saída da mercadoria da ALCB (por transferência) ficou caracterizada a destinação diversa do bem, ensejando a aplicação do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009.

37.5 Na hipótese de destinação diversa da mercadoria, o pagamento das contribuições como se não existisse as reduções de alíquotas previstas no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, acarreta o direito ao desconto dos créditos apurados na forma do inciso I do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do § 1º do art 3º da Lei nº 10.833, de 2003, exceto em relação ao pagamento dos acréscimos legais e das penalidades.

37.6. A saída de mercadorias da área incentivada, por venda ou transferência, quando a mercadoria for destinada a localidade não incentivada, com fundamento no art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, deverá ser acompanhada da comprovação do pagamento, por meio de Darf, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita de vendas da pessoa jurídica estabelecida fora da ALC, que deixou de ser recolhida em razão do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, acrescido das penalidades cabíveis.

37.7 Na hipótese de recolhimento dos tributos não exigidos na operação de entrada da mercadoria na ALC, a forma de cálculo deverá obedecer ao comando previsto no art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009. Ou seja, aquele que deu ou pretende dar destinação diversa à mercadoria deverá, na condição de responsável tributário, recolher a Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, cujas alíquotas se achavam reduzidas a zero por ocasião da entrada da mercadoria na ALC. O valor do principal deve ser acrescidos dos juros e da multa de mora, ou, se depois de iniciada ação fiscal dirigida ao sujeito passivo, dos juros de mora e da multa de ofício, tudo na forma da lei.

(...)

Logo, quem dá destinação diversa da exigida ficará responsável pelo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita de vendas da pessoa jurídica estabelecida fora da Área de Livre Comércio que deixou de ser recolhida.

Portanto, como bem dito no acórdão recorrido, aqui não se trata de operações ordinárias, nas quais a recorrente é contribuinte em relação às contribuições incidentes sobre suas próprias e inerentes receitas.

Logo, a hipótese do art. 22, citada na solução de consulta apresentada, é exatamente a situação em que a recorrente incidiu.

Observa-se, inclusive que há um item na Solução de consulta citada em que há saída por transferência de produto incentivado de Área de Livre Comércio para cidade localizada fora de uma ALC, mesmo com uma posterior venda (retorno) dessa mercadoria para a ALC. Mesmo nesse caso a norma prevê que os tributos devem ser pagos como se nenhuma redução existisse, uma vez que, com a saída da mercadoria da ALC (por transferência) ficou caracterizada a destinação diversa do bem,

O acórdão recorrido é preciso pois ressalta que a linha central de argumentação da recorrente é inócua porque ignora o fato de que as receitas tributadas sob o império do art. 22 são as da empresa vendedora.

Assim, as importâncias lançadas no Auto de Infração decorrem das receitas de outra pessoa jurídica. Os montantes lançados são valores de transferência do estabelecimento situado na ALC quando envia mercadorias para matriz ou filial da mesma empresa situada fora da ALC.

A tributação dessas receitas é de responsabilidade tributária da pessoa jurídica adquirente, com estabelecimento situado na ALC, que empreendeu desvio de finalidade.

Quanto à questão dos créditos da contribuição, transcrevo o acórdão recorrido

(...)

importa dizer que no caso específico destes autos a Autoridade Lançadora não discorre sobre a eventual glosa de quaisquer créditos.

Porém, para melhor entendimento da sistemática em causa, vale acrescentar, quanto aos produtos sujeitos à incidência monofásica, que a contribuição é paga uma única vez e, portanto, a aquisição desses produtos por quem quer que seja, esteja em área de livre comércio ou não, simplesmente não gera creditamento.

Quanto aos demais produtos sujeitos à sistemática e às alíquotas ordinárias da não cumulatividade, cumpre registrar que na hipótese do posterior pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins – de início não recolhidas por efeito da redução de alíquotas previstas no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 –, haverá o direito ao desconto dos créditos apurados na forma do art 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, exceto em relação à parcela relativa aos acréscimos legais e penalidades.

Nesse caso, então, seria possível aos contribuintes sujeitos ao regime de apuração não cumulativa, observadas as normas de regência, se creditarem do valor das exações pagas, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Portanto, não se nega a existência de possíveis créditos em relação às mercadorias cuja alíquota zero foi desqualificada pela Fiscalização por conta do desvio de finalidade.

A propósito do encadeamento de créditos e débitos, observe-se: no setor industrial, as matérias-primas e outros insumos são primeiramente adquiridos, o creditamento é realizado e só futuramente, por ocasião da venda do produto final, após sua industrialização, é que o débito é calculado, abatendo-se deste os créditos apropriados no passado.

Já no setor comercial, analogamente, os bens adquiridos para revenda são primeiramente adquiridos, o creditamento é realizado e futuramente, por ocasião da venda dessas mercadorias, é que o débito é calculado, abatendo-se os créditos apropriados no passado (evidentemente os créditos aqui mencionados não são créditos por pagamento indevido ou a maior, mas decorrentes da sistemática de apuração).

Enfim, o direito ao uso e aproveitamento do crédito somente surge à frente, não cabendo qualquer eventual forma de antecipação.

Nesse sentido, o item 36 da solução de consulta em apreço esclarece que “a consulente poderá se creditar do valor pago”.

Depois, embora a Autuada negue que a forma como agiu tenha causado prejuízo ao Fisco, isto não corresponde à realidade, pois não pagou as contribuições sob sua responsabilidade.

Se não bastasse tal consideração, verifica-se, igualmente, que a carga fiscal é ordinariamente distribuída ao longo do tempo, entre diversas sujeições passivas, e se dá sempre em momentos certos e determinados, não podendo ser concentrada, alterada, transferida, diferida ou ignorada, total ou parcialmente, ao bel-prazer do sujeito passivo.(grifos nossos)

Portanto, no mérito da autuação, não assiste razão à recorrente.

3) Multa Agravada de 150%:

Para justificar a qualificação da multa de ofício, foi elaborado o item 4 do Relatório Fiscal, abaixo transcrito:

4 – MULTA QUALIFICADA, APLICABILIDADE

O estabelecimento 02.570.953/0002-00, localizado em Guajará-Mirim, Área de Livre Comércio – ALC, que possui benefício tributário da desoneração do PIS e COFINS, de acordo com o SPED FISCAL apenas vendeu para Guajará Mirim R\$ 2.870,05 e o total de transferência de mercadorias/material para o estabelecimento 02.570.953/0001-10, situado em Vilhena/RO, perfazem o montante de R\$ 15.618.372,95.

Nota-se que a empresa já comprava as mercadorias/material pelo estabelecimento 02.570.953/0002-00, localizado em

Guajará-Mirim, Área de Livre Comércio – ALC, no intuito de transferir para o estabelecimento 02.570.953/0001-10, situado em Vilhena/RO, para se aproveitar do benefício tributário da desoneração do PIS e COFINS.

No Demonstrativo de Multas e Juros de Mora encontra-se a fundamentação para a multa agravada:

(...)

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

É fato que tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, não houve qualquer contraponto ao fato da multa ter sido agravada pelo Auditor Fiscal. O contribuinte baseou sua defesa no sentido de que a multa aplicada redundava em enriquecimento sem causa da administração tributária e tem caráter de confisco.

Baseado nisso, o acórdão recorrido considerou correto o agravamento da multa e trouxe que:

(...) Já a qualificação da multa não foi expressamente contestada pela Impugnante.

Entendo que o acórdão recorrido deve ser revisto nesse ponto.

Concordo que não houve a correta impugnação por parte do contribuinte dos fatos que levaram ao agravamento da multa, entretanto, isso deveu ao fato desse agravamento não ter sido apropriadamente descrito no auto de infração.

Aparentemente, o Auditor Fiscal quis dizer que o fato do estabelecimento 02.570.953/0002-00, localizado em Guajará-Mirim, Área de Livre Comércio – ALC, que possui benefício tributário da desoneração do PIS e COFINS vender para Guajará Mirim R\$ 2.870,05, enquanto o total de transferência de mercadorias para o estabelecimento 02.570.953/0001-10, situado em Vilhena/RO, ser de R\$ 15.618.372,95, justificaria o agravamento da multa.

O Auditor Fiscal acrescentou que a empresa já comprava as mercadorias pelo estabelecimento 02.570.953/0002-00, localizado em Guajará-Mirim, Área de Livre Comércio – ALC, no intuito de transferir para o estabelecimento 02.570.953/0001-10, situado em Vilhena/RO, para se aproveitar do benefício tributário da desoneração do PIS e COFINS.

Porém, em nenhum momento, o Auditor Fiscal especificou o motivo do agravamento da multa. Na fundamentação legal trazida pelo auditor está citado o seguinte:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

A redação dada pelo § 1º do art. 14 da Lei nº 11.488/07 nos remete aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que tratam de sonegação, fraude e conluio. O Auditor Fiscal não especificou qual a conduta do contribuinte que ensejou o agravamento da multa e nem fundamentou adequadamente esse mesmo agravamento.

Portanto, em relação ao agravamento da multa para 150%, entendo que este deve ser cancelado, retornando-se a multa ao percentual básico de 75%.

4) Multa de Ofício de 75%:

A multa de ofício de 75% deve ser mantida por absoluta falta de previsão legal para sua exoneração.

A alegação de que há confisco ou enriquecimento sem causa da administração tributária não deve prosperar.

Em relação ao caráter confiscatório da multa, também falece à autoridade administrativa apreciar arguição nesse sentido.

Com efeito, os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, e não ao aplicador da lei.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa interpretá-la e aplicá-la, processo do qual não integra o juízo de valor acerca da justiça ou da injustiça dos efeitos que gerou.

Portanto, não pode a autoridade administrativa excluir crédito tributário com fundamento em alegado caráter confiscatório da norma.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar exclusivamente o agravamento da multa para 150% e manter os demais itens da autuação com a multa de ofício aplicada em seu percentual básico de 75%.

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator

assinado digitalmente
Luiz Augusto do Couto Chagas