



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

Processo nº 13227.720128/2014-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.363 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2018
Matéria PIS/COFINS - ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO - REDUÇÃO DE ALÍQUOTA A ZERO
Recorrente IRMÃOS GONÇALVES COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

PIS/COFINS. RECEITAS DE VENDA DE MERCADORIA PARA ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA A ZERO. ARTIGO 2º, DA LEI Nº 10.996/2004. DESTINAÇÃO DIVERSA. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO ADQUIRENTE. ARTIGO 22 DA LEI Nº 11.945/2009.

As vendas de mercadorias de estabelecimentos localizados fora da Área de Livre Comércio de Guarajá-Mirim (“ALCGM”) para estabelecimentos localizados na ALCGM é realizada com alíquota zero das contribuições para o PIS/COFINS, desde que destinadas ao consumo ou industrialização, entendido o consumo quando as “destinatárias (...) as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo”.

Na hipótese de a adquirente dar destinação diversa às mercadorias recebidas com alíquota zero, ficará responsável pelo pagamento das contribuições que deixaram de ser pagas na origem, pelo estabelecimento remetente das mercadorias.

PIS/COFINS. RECEITAS DE VENDA DE MERCADORIA PARA ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA A ZERO. ARTIGO 2º, DA LEI Nº 10.996/2004. REGIME OBRIGATÓRIO OU FACULTATIVO. PORTARIA SUFRAMA Nº 162/2005. PORTARIA SUFRAMA Nº 275/2009. PROVA.

A alegação de que o tratamento tributário de venda com redução de alíquota a zero, em operações realizadas com amparo no artigo 2º, da Lei nº 10.996/2004, não é obrigatório, podendo a operação ser realizada também pela tributação ordinária, desde que devidamente indicada a opção nas notas

fiscais, deve estar acompanhado da respectiva documentação comprobatória quanto à natureza das operações realizadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

PIS/COFINS. RECEITAS DE VENDA DE MERCADORIA PARA ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA A ZERO. ARTIGO 2º, DA LEI Nº 10.996/2004. DESTINAÇÃO DIVERSA. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO ADQUIRENTE. ARTIGO 22 DA LEI Nº 11.945/2009.

As vendas de mercadorias de estabelecimentos localizados fora da Área de Livre Comércio de Guarajá-Mirim (“ALCGM”) para estabelecimentos localizados na ALCGM é realizada com alíquota zero das contribuições para o PIS/COFINS, desde que destinadas ao consumo ou industrialização, entendido o consumo quando as “destinatárias (...) as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo”.

Na hipótese de a adquirente dar destinação diversa às mercadorias recebidas com alíquota zero, ficará responsável pelo pagamento das contribuições que deixaram de ser pagas na origem, pelo estabelecimento remetente das mercadorias.

PIS/COFINS. RECEITAS DE VENDA DE MERCADORIA PARA ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA A ZERO. ARTIGO 2º, DA LEI Nº 10.996/2004. REGIME OBRIGATÓRIO OU FACULTATIVO. PORTARIA SUFRAMA Nº 162/2005. PORTARIA SUFRAMA Nº 275/2009. PROVA.

A alegação de que o tratamento tributário de venda com redução de alíquota a zero, em operações realizadas com amparo no artigo 2º, da Lei nº 10.996/2004, não é obrigatório, podendo a operação ser realizada também pela tributação ordinária, desde que devidamente indicada a opção nas notas fiscais, deve estar acompanhado da respectiva documentação comprobatória quanto à natureza das operações realizadas.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICADA PARA O PERCENTUAL DE 150% (CENTO E CINQUENTA POR CENTO). REQUISITOS PARA SUA APLICAÇÃO. AFASTAMENTO. ACUSAÇÃO GENÉRICA E AUSÊNCIA DE PROVA QUANTO À CONDUTA DO SUJEITO PASSIVO. ARTIGO 44, DA LEI Nº 9.430/1996. ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502/1964.

Para fins de aplicação da multa de ofício, de forma duplicada ou qualificada, exige-se a inequívoca comprovação de que o sujeito passivo praticou uma das condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, não cumprindo esse requisito uma acusação genérica, sem o cotejo entre a conduta praticada pelo sujeito passivo e uma das hipóteses previstas em abstrato na Lei para a duplicação ou qualificação da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício aplicada, mantendo-a em um percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Fenelon Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Auto de Infração (fls. 889-911), em 11/03/2014, para cobrança de valores a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e de Contribuição para o PIS ("PIS"), com período de apuração entre Janeiro e Dezembro de 2010, acrescidos de juros de mora e multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 12.268.878,57, em razão de 3 (três) infrações: **(i)** aquisição de mercadoria com alíquota reduzida a zero, nos termos do artigo 2º, da Lei nº 10.996/2004, desde que destinada a consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio, na qual a Fiscalização entendeu que o contribuinte deu a elas destinação diversa, pela remessa das mercadorias para filiais e matriz não localizadas na Área de Livre Comércio, ficando, dessa forma, responsável pelo recolhimento das contribuições que deixaram de ser pagas, por força do artigo 22 da Lei nº 11.945/2009; **(ii)** hipótese semelhante à primeira infração apontada pela Fiscalização, porém, de transferência de mercadorias para filiais e matriz não localizadas na Área de Livre Comércio, dessa vez, mercadorias estas sujeitas à tributação monofásica prevista nos artigos 1º e 2º da Lei nº 10.147/2000, ficando o contribuinte, nessa hipótese, sujeito às contribuições que deveriam ter sido pagas na sistemática de incidência monofásica, de alíquota concentrada; e **(iii)** utilização indevida de créditos, por aquisições realizadas com redução a zero da alíquota das contribuições, após o contribuinte ter informado durante a Fiscalização *"que se apropriou do PIS/COFINS, visto a empresa que vendeu para a ALC não fez a devida indicação do benefício na nota fiscal"*.

Observem que o Auto de Infração, em seu título e em outras passagens, indica que estaria sendo ali lançado apenas a COFINS. Porém, da análise do Relatório Fiscal de fls. 875 e seguintes, de sua narrativa e das tabelas nele inseridas, percebe-se e é possível a confirmação de que foram lançados no Auto de Infração valores relativos não somente ao COFINS, mas também ao PIS.

Contra esse lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, julgada totalmente improcedente pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, São Paulo, na sessão de julgamento do dia 28/08/2014, em acórdão que possui 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.

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

A redução das alíquotas da COFINS condicionada a determinada destinação do bem ou do serviço, sujeita ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a redução das alíquotas não existisse, o responsável por dar ao bem ou serviço outro destino".

Dessa decisão, o contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado no dia 22/09/2014, segunda-feira, conforme Aviso de Recebimento acostado às fls. 1279, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 15/10/2014, quarta-feira, conforme carimbo de fls. 1282, pelo qual requer o reconhecimento da improcedência do lançamento realizado, com base nos argumentos a seguir: **(i)** não seria aplicável ao caso o artigo 22 da Lei nº 11.945/2009, por existir previsão legal que rege a matéria, segundo o Recorrente, a Instrução Normativa SRF nº 546/2005; **(ii)** o Recorrente teria cumprido sua responsabilidade como sujeito passivo de obrigação relativa ao recolhimento das contribuições; **(iii)** a decisão recorrida teria decidido, conforme Solução de Consulta que, além de não ter sido devidamente identificada na decisão, não produziria quaisquer efeitos contra o Recorrente, motivo pelo qual o Recorrente impugna o entendimento ali firmado; **(iv)** quanto à primeira irregularidade, o Recorrente afirma que a contribuição teria sido efetivamente paga e que o artigo 22 da Lei nº 11.945/2009 trata da responsabilidade pelo pagamento, mas nada afirma a respeito do momento do recolhimento das contribuições, afirmando que, no seu entender, o momento de recolhimento não se dá no ato de transferência, mas quando da prática da venda, o que colocaria a obrigação de recolhimento no 25º (vigésimo quinto dia) do mês subsequente ao faturamento; **(v)** quanto à segunda irregularidade, o Recorrente defende que os seus fornecedores seriam pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador e, desse modo, as aquisições de mercadorias sujeitas a monofasia estavam com a alíquota reduzida a zero; **(vi)** quanto à terceira irregularidade, o Recorrente afirma que teria descontado créditos apenas em relação a notas fiscais que estão sem a indicação de que venda é realizada na forma da Lei nº 10.966/2004, pois, nesses casos, entendeu o Recorrente que a venda fora efetuada seguindo a alíquota normal, em operação diversa da que a praticada com o benefício de alíquota zero, e que teria havido o recolhimento de COFINS na origem; e, por fim, **(vii)** pugna pela inaplicabilidade da multa, pois não teria cometido nenhuma irregularidade, e pela sua inconstitucionalidade, por ter caráter confiscatório; **(viii)** pede o afastamento da duplicação da multa, por inexistência de dolo do Recorrente; e **(ix)** pede o reconhecimento de *bis in idem*, por uma cobrança de tributo, duas vezes, sobre um mesmo fato gerador.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") e distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Da alíquota reduzida a zero prevista no artigo 2º, da Lei nº 10.996/2004, e da atribuição de responsabilidade prevista no artigo 22 da Lei nº 11.945/2009 – Primeira Irregularidade

Conforme Relatório Fiscal, a primeira irregularidade tem como fundamento legal o artigo 2º, caput e parágrafos 1º e 3º, da Lei nº 10.996/2004, e o artigo 22 da Lei nº 11.945/2009, a seguir transcritos:

Lei 10.996/2004:

“Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus – ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM. (...)”

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

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

Lei 11.945/2009:

“Art. 22. Salvo disposição expressa em contrário, caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao

pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse”.

Além disso, destaque-se, dentre as Áreas de Livre Comércio mencionadas no artigo 2º, parágrafo 3º, da Lei nº 10.996/2004, que a Lei nº 8.210/1991, pelo seu artigo 1º, criou *“no Município de Guajará-Mirim, Estado de Rondônia, uma área de livre comércio de importação e exportação, sob regime fiscal especial, com a finalidade de promover o desenvolvimento das regiões fronteiriças do extremo noroeste daquele Estado e com o objetivo de incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos, segundo a política de integração latino-americana”*.

Assim, pelo disposto nessas Leis, as vendas de mercadorias de estabelecimentos localizados fora da Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim (“ALCGM”) para estabelecimentos localizados na ALCGM é realizada com alíquota zero das contribuições para o PIS/COFINS, desde que destinadas ao consumo ou industrialização, entendido o consumo quando as *“destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo”*.

Por outro lado, caso a destinatária dê destinação diversa às mercadorias recebidas com alíquota zero, ficará responsável pelo pagamento das contribuições que deixaram de ser pagas na origem, pelo estabelecimento remetente das mercadorias.

Dessa forma, como a Fiscalização constatou que parte das mercadorias recebidas com alíquota zero teve destino diverso do que determinava a norma que reduziu a alíquota à zero, realizou o lançamento dos valores de contribuição que deixaram de ser pagos, com fundamento no artigo 22 da Lei nº 11.945/2009.

Contra essa acusação, a Recorrente inicialmente afirma que não seria aplicável ao caso o artigo 22 da Lei nº 11.945/2009, por existir previsão legal que rege a matéria, segundo o Recorrente, a Instrução Normativa SRF nº 546/2005, mais precisamente o seu artigo 4º, que tem a seguinte redação: *“Art. 4º Na hipótese de a pessoa jurídica situada na ZFM apenas transferir os produtos para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica localizada fora da ZFM, não se aplicam as disposições do § 4º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 5º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003”*.

Da leitura do artigo em referência e da Instrução Normativa SRF nº 546/2005 como um todo, percebe-se que ela realmente regulamenta a Lei nº 10.996/2004, mas não o artigo 2º, que é o dispositivo sobre o qual versa o lançamento, mas sim os artigos 3º e 4º, que modificaram dispositivos das leis de regência das contribuições, no que dispunham sobre outras operações realizadas no âmbito da Zona Franca de Manaus. Nesse sentido, o próprio artigo 1º delimita o âmbito de aplicação da Instrução Normativa, nos seguintes termos:

“Art. 1º Esta Instrução Normativa regulamenta a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre a receita bruta auferida com a venda:

I - de produtos, industrializados na Zona Franca de Manaus (ZFM), contemplados com as alíquotas diferenciadas de que tratam o § 4º do art. 2º e o § 12 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 5º do art. 2º e o § 17 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

II - de máquinas e veículos, classificados nos códigos 8432.30 e 87.11 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), produzidos na ZFM; e

III - de insumos produzidos na ZFM”.

Outra alegação da Recorrente é que, ultrapassado o primeiro argumento, teria cumprido sua responsabilidade como sujeito passivo de obrigação relativa ao recolhimento das contribuições, conforme o artigo 22 da Lei nº 11.945/2009.

De acordo com as afirmações da Recorrente (fls. 1296-1297):

Quando o recorrente transferiu as mercadorias que foram primeiramente destinadas à sua filial localizada em ALC para outra de suas filiais fora de ALC, modificou sua destinação.

Em razão disso passou a considerar sobre aludida mercadoria como se inexistisse o benefício tributário da redução de alíquota.

E quando vendeu aludidas mercadorias procedeu com o recolhimento da COFINS nas alíquotas ordinárias (7,6%).

(...)

Contudo, pelo que se denota, o Recorrente quando do faturamento (venda) de mercadoria recebida via transferência de sua unidade localizada em ALC, procedeu o recolhimento da COFINS na forma ordinária, qual seja, na alíquota de 7.6% (sete virgula seis por cento), que é maior que a alíquota efetivamente praticada dentro da ALC, e no prazo pertinente, qual seja, no 25º dia seguinte ao mês do faturamento.

Como se verifica, a Recorrente reconhece expressamente que deu destinação diversa às mercadorias e acredita que teria realizado o recolhimento das contribuições, tal como determinado pelo artigo 22 da Lei nº 11.945/2009.

Entretanto, a Recorrente parece confundir a mandamento contido no artigo 22 da Lei nº 11.945/2009, que é no sentido de que aquele que der destinação diversa da contemplada na redução de alíquota a zero deverá ficar responsável pelo pagamento das contribuições que seriam devidas na origem, aquelas que deixaram de ser recolhidas pelo remetente das mercadorias à Recorrente, e não as contribuições que já seriam devidas, independentemente da destinação, na operação subsequente de venda pelo Recorrente a terceiros.

Diante disso, com o reconhecimento expresso do descumprimento da norma que outorgava a redução da alíquota à zero e ficando claro que o pagamento a que a Recorrente faz referência não tem relação com as contribuições que deixaram de ser pagas na origem, mas se referem àquelas que invariavelmente haveria a Recorrente de arcar na operação subsequente, entendendo como improcedente essa alegação.

A Recorrente ainda argumenta que o artigo 22 da Lei nº 11.945/2009 trata da responsabilidade pelo pagamento, mas nada afirma a respeito do momento do recolhimento das contribuições, afirmando que, no seu entender, o momento de recolhimento não se dá no ato de transferência, mas quando da prática da venda, o que colocaria a obrigação de recolhimento no 25º (vigésimo quinto dia) do mês subsequente ao faturamento. Contudo, como já exposto, a responsabilidade é pelo pagamento das contribuições que seriam devidas na operação de origem, restando prejudicada a discussão quanto ao momento de pagamento, em razão de sua não ocorrência.

Por último, ainda em relação a essa irregularidade, a Recorrente afirma que a decisão recorrida teria decidido, conforme Solução de Consulta que, além de não ter sido devidamente identificada na decisão, não produziria quaisquer efeitos contra o Recorrente. Nesse ponto, deve-se anuir com a Recorrente, pois, realmente, a decisão recorrida deixa de identificar a Solução de Consulta e o entendimento lá firmado não vincula, de forma alguma, a Recorrente.

A Solução de Consulta citada pela decisão recorrida, do mesmo modo que outras manifestações de caráter não vinculante da Administração, servem apenas como uma referência de uma interpretação da legislação, dentre as possíveis.

De qualquer modo, a meu ver, a decisão recorrida manteve o lançamento pelas suas próprias razões, sem impor à Recorrente qualquer vinculação à decisão exarada na Solução de Consulta, que serviu apenas como mais um elemento para a exegese empreendida pela DRJ das normas pertinentes ao caso. Quanto à ausência de correta identificação da Solução de Consulta, entendo que tal lapso, no caso concreto, não implicou nulidade, por não ter restado prejudicado o direito de defesa da Recorrente, em linha do que determina o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

Ante o exposto, proponho ao Colegiado manter o lançamento nesse ponto, que decorre de operações com redução de alíquota a zero.

Das operações sujeitas à tributação monofásica prevista nos artigos 1º e 2º da Lei nº 10.147/2000 – Segunda Irregularidade

Nesse tópico da autuação, a Fiscalização segue a linha de raciocínio apontada na primeira irregularidade, de que a Recorrente seria responsável pelas contribuições que deveriam ter sido pagas, pelo afastamento da redução da alíquota à zero, em razão da destinação diversa das mercadorias adquiridas pela Recorrente, mas faz uma ressalva quanto à alíquota a ser considerada em relação a determinadas aquisições, de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitas ao regime monofásico.

Nesse sentido, explica que não considerou no lançamento a alíquota ordinária das contribuições, considerando, a depender do caso, a alíquota específica do regime monofásico ou alíquota zero, conforme a seguir:

“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 os 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. (...)

Dessa forma, verifica-se que as operações sobre os produtos de higiene pessoal e cosméticos estão sujeitos ao regime especial de apuração da Contribuição para PIS e da COFINS, com previsão de alíquotas diferenciadas monofásica 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”. (grifos nossos)

Por sua vez, a Recorrente defende que os seus fornecedores seriam pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador e, desse modo, as aquisições de mercadorias sujeitas a monofasia estavam com a alíquota reduzida a zero.

A decisão recorrida expõe os contornos do regime monofásico, com a distinção de alíquota específica para os contribuintes importadores e industriais e redução de alíquota zero para os demais, e rejeita o argumento da Recorrente, ao afirmar que: *“adquirir mercadoria de um comerciante – seja comerciante importador, seja comerciante encomendante (equiparado a industrial para fins do Imposto sobre Produtos Industrializados, mas ainda assim comerciante) – não é garantia de estar recebendo mercadoria já antes tributada, submetida à incidência monofásica em alguma fase anterior à sua aquisição por pessoa jurídica situada em ALC”*.

Além disso, a Fiscalização já havia realizado o trabalho de separação entre as operações de venda que estavam sujeitas à alíquota específica do regime monofásico e a alíquota zero, não trazendo a Recorrente provas suficientes de que tal verificação estava equivocada, limitando-se a afirmar que *“referida questão está devidamente comprovada nos autos, com prova material decorrente da juntada de notas fiscais dos fornecedores, as quais não foram impugnadas pelo Auditor Fiscal quando do procedimento fiscalizatório”*.

Porém, foi com base justamente nessas notas fiscais que a Fiscalização realizou a reapuração das bases de cálculo das contribuições, não oferecendo a Recorrente elementos de prova para infirmar as conclusões da Fiscalização.

Por esses motivos, deve o lançamento ser mantido nessa parte.

Da utilização indevida de créditos – Terceira Irregularidade

No item 2.4 do Relatório Fiscal, às fls. 885, a Fiscalização indica ter realizado a glosa de determinados créditos da Recorrente, pelos motivos a seguir:

“Em conformidade com as diretrizes e a finalidade dessa fiscalização, totalizamos mensalmente as notas fiscais de entrada de acordo com o CNPJ da matriz e das filiais e excluimos aquelas notas da filial localizada na ALCGM cujo fornecedor também está estabelecido nessa região, com o intuito de obtermos os valores das mercadorias que foram ingressadas

durante o ano-calendário 2010 na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim, com a redução a zero da alíquota de PIS e COFINS.

Elaborada a planilha das mercadorias que entraram na filial de Guajará-Mirim, foi solicitado ao contribuinte ora autuado esclarecer os valores lançados em DICON como base de cálculo de crédito de PIS/COFINS, do estabelecimento 04.082.624/0017-13, filial situada na ALC.

A empresa apenas informou que se apropriou do PIS/COFINS, visto a empresa que vendeu para a ALC não fez a devida indicação do benefício na nota fiscal”.

A argumentação da Recorrente segue a linha defendida já durante a Fiscalização, no sentido de que teria descontado créditos apenas em relação a notas fiscais que estão sem a indicação de que venda é realizada na forma da Lei nº 10.966/2004, pois, nesses casos, entendeu o Recorrente que a venda fora efetuada seguindo a alíquota normal, em operação diversa do que a praticada com o benefício de alíquota zero, e que teria havido o recolhimento de COFINS na origem.

Na decisão recorrida, a glosa de crédito foi mantida, pelos seguintes motivos:

“Nesse sentido, a Autuada teria tomado créditos em relação a mercadorias que supostamente lhe teriam sido enviadas, contrariando o que dizia a legislação, com alíquota superior a zero.

Ocorre que, o fato de fornecedores contrariarem a legislação, tributando indevidamente produtos que deveriam ser remetidos sob alíquota zero, pode eventualmente implicar em repetição de indébito favorável a tais fornecedores, mas não em crédito do regime não cumulativo para o adquirente. A violação à lei não produz crédito do regime não cumulativo.

Depois, quanto à apontada ausência de informação em nota-fiscal, importa registrar que a Lei 12.350/2010 – que entrou em vigor em 21/12/2010, como visto – determina o uso em nota-fiscal da expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”.

Entretanto, a ausência de expressão idêntica ou análoga em nota-fiscal não é apta a infirmar a glosa de créditos pela Autoridade Fiscal, não sendo prova de que a mercadoria foi de algum modo tributada.

Se não bastasse isso, findam em novembro de 2010 os créditos indevidamente utilizados apontados em fl. 886 pela Fiscalização, sendo anteriores, desse modo, à exigência de anotação estipulada pela Lei 12.350/2010 – invocada pela Impugnante – que, desse modo, não pode influir na análise do aproveitamento dos créditos tomados pela Autuada”.

Como se vê, o raciocínio da decisão é claro. A redução de alíquota a zero prevista no artigo 2º da Lei nº 10.966/2004 seria obrigatória para todas as vendas de mercadorias à ALCGM e a determinação para indicação de que a operação seria acobertada pela redução de alíquota só teria surgido no final de 2010, com a edição da Lei nº 12.350/2010 que, deve-se lembrar, introduziu também o parágrafo 4º ao artigo 2º, da Lei nº 10.966/2004 (“§ 4º Não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas nas Áreas de Livre

Comércio referidas no § 3º), acabando com a redução à alíquota zero nas operações com destino às Áreas de Livre Comércio e mantendo-a apenas nas operações com destino à Zona Franca de Manaus.

Com isso, não haveria que se cogitar da possibilidade de tais operações serem praticadas com tributação ordinária ou com redução de alíquota a zero, sendo correta a glosa de crédito, existindo apenas uma possibilidade de direito de restituição do contribuinte remetente, caso tivesse adotado a tributação ordinária.

É uma linha de interpretação possível que estaria em harmonia com a inexistência de qualquer regramento na formalização do internamento de mercadorias nas Áreas de Livre Comércio. Se a aplicação de redução de alíquota a zero é obrigatória, para que haveria necessidade de se informar na nota fiscal tal tratamento?

Porém, não compartilho dessa compreensão. Nesse ponto, peço vênica para transcrever novamente o dispositivo legal em referência: “Art. 2º *Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus – ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM*”. (grifos nossos)

Quando a Lei fala que esse tratamento especial será aplicado nas mercadorias destinadas ao consumo, nela entendido como mercadorias que “*tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo*”, ou à industrialização, deve-se reconhecer que parecem estar incluídas nessa destinação a totalidade das destinações possíveis às remessas de mercadorias.

Porém, essa não parece ser a melhor leitura do dispositivo, pois se assim fosse, bastaria que o Legislador retirasse a condição vinculada à utilidade da mercadoria e desde logo determinasse que o tratamento especial se aplicaria às “*receitas de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus – ZFM*”, uma vinculação somente relacionada ao destino geográfico da remessa. E, como se sabe, “*não se presumem na lei palavras inúteis*”.

Além disso, tanto é verdade que a vinculação ao consumo ou a industrialização não abarcam todas as hipóteses de remessas que a Recorrente realizou uma remessa fora dos padrões exigidos pela Lei para a outorga do tratamento especial.

Em adição, a decisão recorrida se equivoca ao afirmar que a exigência de identificação nas notas fiscais de que as remessas com redução de alíquota zero somente teria surgido no ordenamento jurídico com a edição da Lei nº 12.350/2010. Muito antes, já havia tal exigência. Primeiro com a Portaria SUFRAMA nº 162/2005. Depois com a Portaria SUFRAMA nº 275/2009, a seguir transcritas:

Portaria SUFRAMA nº 162/2005: “Art. 1º Para efeito da formalização do internamento de mercadoria nacional, previsto nos Art. 11 e 12 da Portaria nº 205, de 14 de agosto de 2002, a Nota Fiscal emitida para Zona Franca de Manaus, além das exigências já vigentes, deverá conter a indicação expressa do valor do abatimento referente ao PIS/PASEP e da COFINS incentivado, conforme art. 2º da Lei 10.996, de 15 de dezembro de 2004 e art. 1º. do Decreto nº 5.310, de 15 de dezembro de 2004.”

Parágrafo Único - Quando se tratar de nota fiscal destinada a contribuinte que apure o Imposto de Renda com base no lucro presumido, a exigência prevista no caput será opcional e poderá ser dispensada mediante manifestação do destinatário declinando do abatimento previsto”.

Portaria SUFRAMA nº 275/2009: “Considerando a Solução de Consulta nº 50, de 22-3-2006, da Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, que dispensa a necessidade de outro detalhamento que não a simples menção do destino das mercadorias sujeitas à alíquota zero incidente sobre a Contribuição de PIS/PASEP na nota fiscal de venda de mercadoria destinada à Zona Franca de Manaus, RESOLVE:
Art. 1º – Revogar a Portaria nº 162, de 6-6-2005, que dispõe sobre dados complementares exigidos para ingresso de mercadorias nacionais na área da Zona Franca de Manaus”.

Por sua vez, a Solução de Consulta nº 50/2006, da 10ª RF, afirma: *“a simples menção do destino das mercadorias sujeitas à alíquota zero, incidente sobre a Contribuição para o PIS/PASEP, é condição suficiente para a pessoa jurídica auferir este benefício fiscal, sem a necessidade de detalhar outros dados no que concerne ao preenchimento de Nota Fiscal de venda de mercadoria destinada à Zona Franca de Manaus”.*

A leitura de tais atos, em especial, a necessidade de mencionar que as mercadorias estão sendo remetidas com destinação vinculada à alíquota zero para fruição do benefício e a possibilidade de o adquirente manifestar que declina do abatimento previsto, ou seja, que o vendedor deverá considerar em seu preço o recolhimento das contribuições, poderia levar ao entendimento de que, nessas remessas, o tratamento especial é opcional, podendo a remessa ser realizada também pela tributação ordinária, desde que devidamente indicada a opção nas notas fiscais. Até porque, tal indicação é fundamental para o aproveitamento ou não de créditos relacionados às aquisições, assim como para a verificação da correta apuração das contribuições pelo estabelecimento vendedor.

Ante o exposto, é possível o entendimento de que a Recorrente faria jus ao direito de crédito em relação àquelas aquisições em que o remetente não fez qualquer indicação que se tratava de operação de venda realizada no âmbito do artigo 2º da Lei nº 10.966/2004 e, portanto, foram submetidas à tributação pelas contribuições.

Afirmo em tese porque uma vez firmada essa tese de direito, haveria que se verificar se a mesma encontra amparo na prova dos autos.

Impende destacar ainda que esse entendimento teria reflexos positivos à Recorrente também nos lançamentos referentes a primeira e segunda irregularidades, pois, caso confirmado que não foi a totalidade das aquisições da Recorrente realizada sob o regime de redução para alíquota zero, existindo determinadas operações que foram praticadas pela tributação ordinária, não haveria que se falar em atribuição de responsabilidade do artigo 22 da Lei nº 11.945/2009, pela mudança de destinação, seja em relação às operações sujeitas às alíquotas ordinárias, seja em relação às operações realizadas pela alíquota da monofasia, ao se afastar a redução da alíquota a zero.

A Recorrente indica na tabela de fls. 1311 as aquisições em que tal situação teria ocorrido, em valores que coincidem com a totalidade do crédito glosado, e que as notas fiscais já teriam sido apresentadas por ocasião da Ação Fiscal, porém, deixa de juntar tais notas

fiscais após o início do contencioso. Não faz sequer um princípio de prova, com a juntada parcial de notas fiscais, relativas a determinado mês ou período, ou laudo pericial confirmando a sua alegação, de modo a suscitar a possibilidade de conversão do julgamento em diligência, a atestar o amparo probatório para a totalidade das operações.

Nesse cenário, embora o Relator entenda que a tese de direito levantada pela Recorrente merecesse prosperar, por manifesta carência probatória, proponho ao Colegiado negar provimento ao Recurso Voluntário interposto nessa matéria.

É de se registrar que, como a carência probatória consiste em fundamento autônomo para a negativa de provimento do Recurso Voluntário, não foi necessário ao Colegiado ingressar na apreciação da procedência ou não da tese de direito relativa a esse tópico.

Multa de Ofício aplicada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento)

Como relatado, no Auto de Infração foi aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), com a duplicação do percentual para 150% (cento e cinquenta por cento), com fundamento legal no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Essa penalidade foi mantida pela decisão recorrida, que rechaçou os argumentos expostos pelo Recorrente em sua impugnação, ao expor o que se segue:

“Quanto à alegação no sentido de que a multa aplicada redunde em enriquecimento sem causa e confisco, cumpre registrar que se o afastamento ou redução da penalidade pecuniária fosse concedido por razões dessa ordem, tal ocorreria à margem da legislação de regência, o que não é possível na órbita do Fisco, uma vez que a atividade administrativa tributária é plenamente vinculada à lei.

Já a qualificação da multa não foi expressamente contestada pela Impugnante”. (fls. 1275-1276)

Em sede de Recurso Voluntário, o Recorrente abandona a alegação de que a aplicação da penalidade configuraria enriquecimento ilícito, reitera sua inconstitucionalidade, por ter caráter confiscatório, pugna pela inaplicabilidade da multa, pois não teria cometido nenhuma irregularidade e, agora, de forma expressa, contesta a qualificação da multa, pedindo o afastamento da duplicação da multa, por inexistência de dolo do Recorrente.

Segundo o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *"nos casos de lançamento de ofício"*, será aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) *"sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento"*.

E foi essa justamente a hipótese em que aplicada a penalidade. No decorrer da ação fiscal, a Fiscalização glosou determinados créditos e incluiu determinados valores de receitas, por atribuição de responsabilidade ao Recorrente. Como resultado, foi encontrada uma diferença no valor das contribuições que deveriam ter sido recolhidas, sendo necessária a realização do lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Percebe-se, com isso, que a situação fática se enquadra perfeitamente na hipótese abstrata para aplicação da penalidade.

Já com relação à alegada inconstitucionalidade da penalidade, o Colegiado não tem competência para afastar a aplicação da legislação federal com esse fundamento, devendo a legislação federal ser reputada válida e sendo vedado ao Colegiado fazer juízos acerca de sua constitucionalidade, como determina a Súmula CARF nº 02: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Por esses motivos, tal como decidido em primeira instância administrativa, a multa de ofício aplicada deve ser mantida, merecendo ainda análise a questão de sua duplicação ou qualificação.

Como visto, a decisão recorrida sequer apreciou essa questão, por ter entendido que não teria sido expressamente contestada pelo Recorrente, o que implicaria a preclusão da matéria, nos termos do artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972.

Da leitura da parte da Impugnação que contesta a penalidade, fls. 938 e seguintes, verifica-se que o Recorrente faz uma defesa genérica da aplicação da penalidade, levantando alegações manifestamente improcedentes como a relativa ao enriquecimento ilícito do Estado ao aplicar uma multa expressamente prevista em Lei, portanto, que nunca poderia ser qualificada como ato ilícito, e a relativa à inconstitucionalidade, cuja apreciação é vedada por Súmula deste Tribunal, e deixando de impugnar de maneira mais contundente as questões que importam para a manutenção ou afastamento da penalidade, ainda que parcial, como é a subsunção da conduta descrita com a hipótese legal de aplicação da penalidade, seja no percentual ordinário, seja no percentual duplicado.

Essa linha da defesa beira a preclusão decidida em primeiro grau, que não será mantida aqui por dois motivos: (i) a Recorrente chega a defender em Impugnação que a conduta por ela performada não configuraria a infração apontada do Auto, o que deve se entender como a infração que dá ensejo à duplicação da penalidade (fls. 939) e, no Recurso Voluntário, a qualificação da penalidade é combatida de forma expressa; e (ii) as próprias razões adotadas no Relatório Fiscal para aplicar a penalidade são genéricas. Logo, a Recorrente se defendeu de forma genérica de uma acusação que também foi genérica e não desceu no detalhe de qualificar a conduta da Recorrente em uma das hipóteses de qualificação da multa.

Ao se examinar o Relatório Fiscal, às fls. 886 dos autos, percebe-se que a imposição da penalidade, na forma qualificada, é justificada tão somente pelos seguintes dizeres:

“O estabelecimento 04.082.624/0017-13, 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\$ 3.141,69, e o total de transferência de mercadorias/material para o estabelecimento fora da Área de Livre Comércio de Guajará Mirim, perfazem o montante de R\$ 57.659.695,19.

Nota-se que a empresa já comprava as mercadorias/material pelo estabelecimento 04.082.624/0017-13, localizado em Guajará-Mirim, Área de Livre Comércio – ALC, no intuito de transferir para outros estabelecimentos situados fora da Área de Livre Comércio – ALC, para se aproveitar do benefício tributário da desoneração do PIS e COFINS”.

No fundamento apresentado não há qualquer remissão às condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, de modo a realizar o necessário cotejo entre uma das condutas lá elencadas e a conduta praticada pela Recorrente.

Apesar disso, de nada afirmar a Fiscalização nesse sentido, e assumindo-se que a conduta em questão seja a fraude do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, que é definida como *“tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”*, não me parece que o não recolhimento das contribuições em razão da mudança da destinação das mercadorias tenha ocorrido em razão de um ato doloso para reduzir o montante das contribuições devidas, mas, pelo que consta nos autos, se deva muito mais a uma má-compreensão ou divergência na interpretação da Legislação, por parte do contribuinte, ora Recorrente.

Além disso, deve-se observar, como vem decidindo a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais *“a aplicação da multa de ofício em 150% (cento e cinquenta por cento) exige a inequívoca comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Ausente a prova inequívoca de intenção deliberada da contribuinte de ocultar o fato gerador das contribuições da Autoridade Fiscal, não há de se falar na aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento)”* (Acórdão nº 9303-004.685; Data da Sessão: 16/02/2017; Relator: Charles Mayer de Castro Souza; Redatora Designada: Vanessa Marini Cecconello).

Pelo exposto, proponho ao Colegiado a manutenção da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), afastando a majoração pela duplicação de seu percentual, por carência probatória do enquadramento da conduta da Recorrente em uma das hipóteses legais autorizadoras.

Conclusão

Ante o exposto, proponho ao Colegiado conhecer do Recurso Voluntário interposto e lhe dar provimento parcial, para afastar a qualificação da multa de ofício aplicada, mantendo-a em um percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator