



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10240.720887/2011-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.384 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2019
Recorrente SG DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS.
ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04,
veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao
pagamento da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer
de parte do recurso em face da preclusão. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em
negar provimento, nos termos do voto do relator

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg
Filho (presidente), Corintho Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Gerson Jose Morgado de
Castro, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena
Green.

Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida de fls. 147-151:

Trata o presente processo de autos de infração (fls. 02/23) lavrados pela DRF/Porto Velho/RO, em que foram lançados créditos de PIS/Pasep e Cofins nos valores respectivos de R\$ 578.615,34 e R\$ 2.665.137,60 (incluídos nesse montante os juros de mora e a multa proporcional aplicada).

2. Segundo a fiscalização (Relatório de fls. 24/38) os lançamentos decorreram da utilização indevida de créditos das contribuições em operações de revenda de mercadorias adquiridas através da Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim (ALCGM) sem incidência das contribuições (redução para zero – Lei nº 10.996, de 2004).

3. Ciente em 17.08.2011 (AR fl. 108), a interessada apresentou tempestivamente, em 09.09.2011, impugnação (fls. 112/130), na qual, em síntese, alega:

a) Entende que a regra que limita o aproveitamento dos créditos, imposta pelos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2001, e 10.833, de 2003, “*NÃO permite que haja a apropriação de créditos dessas contribuições, (I) QUANDO AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS NÃO TENHAM SIDO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES E (II) QUE ESSAS MESMAS MERCADORIAS SEJAM REVENDIDAS OU UTILIZADAS COMO MATÉRIA PRIMA EM PRODUTOS OU SERVIÇOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO, ISENÇÃO OU NÃO ALCANÇADAS PELAS CONTRIBUIÇÕES.*”;

b) Julga que a expressão “*quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição*”, presente no dispositivo, identificaria a forma pela qual a venda das mercadorias se daria, argumentando da seguinte forma:

“*VALE DIZER: QUEM ADQUIRIR MERCADORIAS COM ISENÇÃO OU SEM PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA, DEPOIS, REVENDER OU INDUSTRIALIZAR ESSAS MESMAS MERCADORIAS, EM OPERAÇÕES QUE, TAMBÉM, NÃO ESTEJAM SUJEITAS AO PAGAMENTO OU INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO PODERÁ APROPRIAR O CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NO MOMENTO EM QUE FEZ A AQUISIÇÃO.*”

c) Prossegue:

“*Pela leitura do artigo 3º, §2º, II, tem-se o estabelecimento de 3 (três) condições cumulativas, para se vedar a apropriação de crédito, na aquisição de produtos que tenham sido objeto da redução a zero, das alíquotas das contribuições, a saber:*

(i) *Não terá direito a crédito (Art. 3o , §2º, leis nº 10.833/03 e 10.637/01);*

(ii) *Origem do produto — produto que não tenha sido objeto do pagamento do tributo, ou tenha sido sujeito à alíquota zero (Art. 3o , §2º, II, primeira parte, leis nº 10.833/03 e 10.637/02) ;*

(iii) Destinação do produto – quando as receitas NA VENDA do produto não estejam sujeitas à incidência das contribuições, ou se lhes aplique a alíquota zero (Art. 3o , §2º, II, parte final, lei nº 10.833/03 e 10.637/01);

.....

Ora, essas são as condições legais para se evitar e excepcionar a regra geral, qual seja, a do artigo 3o , I, das leis nº 10.833/03 e 10.637/01, que garantem o direito ao crédito das mercadorias adquiridas para a revenda.

Se as três condições não estiverem presentes, ao mesmo tempo, não pode haver a limitação à apropriação do crédito de PIS e COFINS, para fins de apuração do valor das contribuições devido.”

d) Assim conclui:

“Das três condições legais para a impossibilidade de creditamento, de que trata o artigo 3o , §2º, das Leis nº 10.637/01 e 10.833/03, apenas essas duas condições estão presentes.

A terceira condição, como se passa a demonstrar, não está presente.

A terceira condição, qual seja, a de se ter as mercadorias, após adquiridas, revendidas ou industrializadas em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, ou com incidência de alíquota zero, NÃO É O CASO DO PETICIONÁRIO. Por tal razão, o creditamento é válido, devido e isso é de conclusão ululante.

Com efeito, o peticionário ADQUIRE E COMERCIALIZA TODAS SUAS MERCADORIAS PARA O MERCADO QUE NÃO ABRANGE A ZONA FRANCA DE MANAUS, NEM QUALQUER ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO.

Desta feita, ele NÃO se beneficia, para suas RECEITAS DE VENDA, da redução à alíquota zero das contribuições, de que trata o artigo 2o, §3º, da Lei 10.964/04.

De outra ponta, tem-se que não há nenhuma norma que isente as receitas de suas vendas, feitas para os demais mercados.

Conclui-se, pois: TODAS AS SUAS VENDAS, OU SEJA, TODAS AS SUAS RECEITAS DE VENDAS SÃO TRIBUTADAS PELAS CONTRIBUIÇÕES.

Se é assim, se todas as suas receitas são tributadas, significa dizer que, para ele para o contribuinte em questão, NÃO SE APLICA A PARTE FINAL, DOS ARTS. 3o , §2º, II, das leis nº 10.637/01 e 10.833/03, quando VEDAM A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO QUANDO SE REVENDER OU SE INDUSTRIALIZAR PRODUTOS CUJA RECEITA DE VENDA NÃO ESTEJAM SUJEITAS À INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

.....

O fato de o peticionário adquirir produtos que foram internados, previamente com alíquota zero NÃO ATRAI, PARA SI, A APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 3o , §2º, II, DAS LEIS 10.833/03 E 10.637/01.

A atração feita pelo lançamento fiscal partiu de premissa equivocada, pois ignorou pressupostos hermenêuticos básicos.”

e) Acrescenta:

“Cabe ressaltar, ainda, que o entendimento do agente fiscal de que a impugnante, mesmo tendo sua venda tributada, não poderia se creditar das mercadorias adquiridas com alíquota zero, além de contrário aos ditames da Lei, se revela um tratamento injusto e oneroso ao contribuinte sediado na Zona Franca de Manaus. Ao invés de ter benefícios por estar nessa área de livre comércio, terá é prejuízos, pois pagará mais PIS e COFINS que qualquer empresa situada em outro local.

A sua receita decorrente da TOTALIDADE da venda será submetida à tributação de PIS a 1,65% e de COFINS a 7,6%, sem qualquer crédito, enquanto todas outras empresas, em locais sem benefícios, poderão deduzir os créditos, pagando o imposto apenas sobre a diferença. Só esse raciocínio mostra a errada interpretação da Lei pelo agente fiscal.

Considerando a hipótese de um contribuinte industrial adquirir insumo de um fornecedor cuja receita decorrente da venda de seu produto está sujeita à alíquota zero de PIS e COFINS e, depois de fabricar o seu produto, vender o mesmo auferindo receita tributável por alíquota maior do que zero, o que acontece com a impugnante, resta patente que a vedação ao crédito, ora impugnada, resultará numa tributação que vai além do valor real agregado, atingindo todo o faturamento, isto é, alcançando também a receita decorrente da venda anterior da referida cadeia submetida à alíquota zero de PIS e COFINS.

Diante desse cenário, pode-se dizer que não há de fato uma alíquota zero, mas sim um diferimento de pagamento de contribuições e, porque não dizer, um desvio de finalidade do modelo de tributação que fora concebido para esses tributos, porquanto se tributará valor além do agregado. Isso equivale a dar continuidade à cobrança cumulativa dentro do modelo de cobrança não-cumulativa criado justamente para evitar os efeitos perversos do primeiro.

A DRJ julgou improcedente a impugnação nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

CRÉDITO. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO. É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição. Nas hipóteses em que essa aquisição se dá com isenção, a vedação será aplicada somente quando os bens adquiridos forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO. É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da

contribuição. Nas hipóteses em que essa aquisição se dá com isenção, a vedação será aplicada somente quando os bens adquiridos forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Cientificado da decisão em 30 de abril de 2013 (fls. 160), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 02.05.2013 (fls. 163-199), trazendo os seguintes tópicos à serem analisados: (i) possibilidade de equiparação entre alíquota zero e isenção - entendimento doutrinário, inaplicabilidade do artigo 111, I, do CTN; (ii) possibilidade de apropriação de crédito - aplicação do artigo 3º, I, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sem as limitações impostas pelos artigos 3º; e (iii) nulidade do Auto de Infração - aplicação equivocada da Lei nº 11.784/09 - possibilidade de se aferir créditos de junho de 2009 em diante.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo parcial conhecimento.

O parcial conhecimento se dá pelo fato das alegações aduzidas nos tópicos (i) *possibilidade de equiparação entre alíquota zero e isenção - entendimento doutrinário, inaplicabilidade do artigo 111, I, do CTN.* e (iii) *nulidade do Auto de Infração - aplicação equivocada da Lei nº 11.784/09 - possibilidade de se aferir créditos de junho de 2009 em diante,* não terem sido alegadas em sede de impugnação, ensejando a aplicação do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72, a saber:

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

No mais, constatasse que os lançamentos decorreram da utilização indevida de créditos das contribuições em operações de revenda de mercadorias adquiridas através da Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim (ALCGM) sem incidência das contribuições (redução para zero – Lei nº 10.996, de 2004).

A Recorrente, em síntese apertada, entende que a vedação ao uso do crédito, em qualquer hipótese, somente se aplica quando os bens forem “*revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição*”

Pois bem. Prescrevem os artigos 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/2003:

[Lei nº 10.637/2002]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 2º *Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)*

[...]

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 10.865/2004)

[...]

[Lei nº 10.833/2003]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 2º *Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)*

[...]

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 10.865/2004)

[...]

Da leitura da primeira parte do texto do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833, de 2003 (*da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*) vemos a norma refere-se a bens ou serviços que são objetos de uma operação ocorrida na etapa imediatamente anterior da cadeia econômica e que não foi alcançada pelo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Ou seja, o preceito normativo se refere a bens ou serviços que, ao serem fornecidos por uma pessoa jurídica para outra, geram, para a primeira dessas pessoas (o fornecedor), receitas que não se sujeitam ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Como o não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, esse texto legal determina que, nessas situações, como regra geral, a aquisição dos bens ou serviços decorrentes dessas operações não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens.

Já a segunda parte daqueles dispositivos (*inclusive no caso de isenção, esse último [...] pela contribuição*) destaca que a isenção é uma dessas operações de fornecimento não sujeitas ao pagamento das contribuições e determina que, nos casos de aquisição de bens ou serviços cuja operação foi contemplada com isenção das contribuições (apenas neles), a regra

geral de não apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica restrita às situações em que os bens ou serviços fornecidos sejam:

a) revendidos (em qualquer hipótese); ou

b) utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com isenção dessas contribuições.

Neste cenário, a vedação à apropriação de créditos da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não se aplica às situações em que bens e serviços sejam adquiridos com isenção e, posteriormente sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações sujeitas ao pagamento da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins.

Em resumo, tem-se que é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas situações em que bens e serviços são adquiridos em operações beneficiadas:

a) com não incidência, incidência com alíquota zero ou com suspensão das contribuições;

b) com isenção das contribuições e posteriormente:

b.1) revendidos; ou

b.2) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições.

No mais, reitero os argumentos explicitados pela DRJ para afastar o direito do contribuinte, a saber:

6. Entende-se não ter razão a impugnante. O referido inciso claramente: a) Veda de maneira geral a utilização dos créditos nas aquisições dos bens não sujeitos ao pagamento das contribuições;

b) Ressalta que tal vedação é aplicada inclusive nos casos de isenção;

*c) Esclarece que **nesse último caso (ISENÇÃO)**, a vedação seria aplicada quando os bens adquiridos forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

7. Veja-se que a ressalva referente à forma de utilização posterior do bem adquirido somente se aplica aos casos em que a aquisição se der com ISENÇÃO do pagamento das contribuições, não alcançando as demais aquisições em que não houver pagamento, tal qual aquela objeto de alíquota zero.

8. Com referência à alegação de que o tratamento seria injusto e oneroso ao contribuinte da ZFM e ALC, que teria prejuízo em vez de benefícios, deve-se lembrar que ao julgador administrativo cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência examinar questões outras como as suscitadas na contestação em exame.

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo