



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

Processo n° 10240.720894/2011-40
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3201-002.615 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria Equivalência entre Isenção e Alíquota Zero
Embargante CASA DO PADEIRO DE RONDONIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

ISENÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

A isenção e a alíquota zero são institutos distintos. A legislação que vedou a apuração de créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior em nenhum momento afirma que existiria uma equivalência entre isenção e alíquota zero.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

ISENÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

A isenção e a alíquota zero são institutos distintos. A legislação que vedou a apuração de créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior em nenhum momento afirma que existiria uma equivalência entre isenção e alíquota zero.

Embargos Acolhidos

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por unanimidade de votos, acolheram-se os embargos, sem efeitos infringentes.

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

José Luiz Feistauer de Oliveira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim, Winderley Moraes Pereira, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Schappo.

Relatório

Trata-se de processo onde foram acolhidos embargos de declaração interpostos pelo contribuinte, desta forma, transcrevo o Despacho que examinou os referidos embargos (fls. 282 a 285):

Trata-se de apreciar a admissibilidade de embargos de declaração opostos pelo Sujeito Passivo, ao amparo do art. 65 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do acórdão nº 3201-01.811, que foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

A contribuinte foi cientificada desta decisão em 22/01/2015, tendo apresentado, tempestivamente, os embargos de declaração em 27/01/2015.

Contra a embargante foram lavrados Autos de Infração referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins decorrentes da utilização indevida de créditos apurados pelo regime da não-cumulatividade.

A exigência fundamenta-se na glosa de créditos referentes a operações de revenda de mercadorias adquiridas através da Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim (ALCGM), que não sofrem a incidência das contribuições por estarem sujeitas à alíquota zero, prevista pela Lei nº 10.966/2004.

A Recorrente contesta o lançamento, entendendo não se enquadrar na regra que veda o creditamento, 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 [...]"

Afirma que:

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.

[...]

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.

[...]

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.

O lançamento foi mantido em primeira instância, tendo a contribuinte apresentado recurso voluntário.

A 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção decidiu, por unanimidade do votos, negar provimento ao recurso voluntário.

A decisão manteve o lançamento, entendendo que o inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determinam expressamente que não gera direito a crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Desta forma, como o artigo 2º, § 3º da Lei nº 10.996/2004, com redação dada pela Lei nº 11.945/09 (conversão da MP 451/2008), estabelece que as receitas de vendas de mercadorias destinadas a consumo/revenda ou industrialização nas Áreas de Livre Comércio (ALC), auferidas por empresas estabelecidas fora das ALC, sujeitam-se à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as aquisições de mercadorias referentes a estas receitas não dariam direito ao crédito.

Apresentou a contribuinte embargos a esta decisão, alegando a omissão do julgado em relação à equivalência entre alíquota zero e isenção, que ensejaria em seu direito ao crédito.

Em análise as condições de admissibilidade dos presentes embargos, constata-se a omissão do acórdão em relação à questão trazida pela embargante em sede de recurso voluntário, posto o não enfrentamento da matéria.

Em sendo estes os fatos, mostra-se necessária a admissibilidade dos embargos, para enfrentamento da matéria.

Desta forma, em atenção ao disposto no art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, entendo que devem ser acolhidos os embargos de declaração interpostos pela contribuinte, com o retorno do processo à pauta de julgamento, para apreciação pelo colegiado.

assinado digitalmente

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

Conselheiro da 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF

Com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, decido por dar seguimento a matéria referente a equivalência entre alíquota zero e isenção. Determino a distribuição do presente processo ao Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto para apreciar os embargos.

assinado digitalmente

Charles Mayer de Castro Souza

Presidente da 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF

Após, considerando que o Relator original do feito não mais integra este órgão, os autos foram a mim redistribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator - José Luiz Feistauer de Oliveira

Preliminarmente, entendo que os embargos em análise devem ser acolhidos, por concordar com o resultado da análise de admissibilidade dos presentes embargos, onde foi efetivamente constatada a omissão do acórdão embargado quanto à uma das questões trazidas pela embargante em sede de recurso voluntário, relativa à alegada equivalência entre alíquota zero e isenção, o que poderia resultar no deferimento de seu direito creditório pleiteado.

Neste sentido, a matéria devolvida ao Colegiado cinge-se à referida questão da suposta equivalência entre alíquota zero e isenção, onde a Recorrente ressalta que se houver um entendimento de que os institutos da isenção e da alíquota zero sejam equivalentes, conforme procurou sustentar no recurso, a conclusão seria o cancelamento do presente auto de infração, pois passaria a ter direito aos créditos glosados.

Vejamos agora as condições estabelecidas pelos Arts. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que transcrevemos a seguir:

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

No caso, o contribuinte revende mercadorias que adquire através da Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim onde a alíquota das contribuições incidentes nestas aquisições é reduzida à zero por força do Art. 2º, § 3º da Lei nº 10.996, de 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.

(...)

§ 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 nºs 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 nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

A Recorrente então sustenta que todas as suas saídas seriam tributadas e por isso, se as mercadorias que adquire usufruísem de isenção ao invés da alíquota reduzida a zero, poderia lançar créditos sobre estas aquisições, uma vez que neste caso estaria amparado pelo inciso II do parágrafo 2º dos Arts. 3ºs das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, antes transcrito.

Neste ponto, é necessário trazer à colação o entendimento do ilustre doutrinador Leandro Paulsen (Curso de Direito Tributário - 7ª ed. - 2015) que assevera (grifos nossos):

*A **isenção não se confunde** com a imunidade, tampouco com a não-incidência ou **com a alíquota zero**.*

Havendo imunidade, resta ausente a própria competência tributária relativamente ao fato, operação ou pessoa imunizado. Sequer pode o legislador, no caso de imunidade, determinar a incidência da norma tributária impositiva.

A não incidência do tributo, por sua vez, conforme já decidiu o STF, dá-se relativamente a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma.

***A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. Esta sobrevém a norma de isenção justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria o dever de pagamento do tributo.** O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal.*

A alíquota zero, por fim, 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.

*Em suma, a imunidade é norma negativa de competência constante do texto constitucional, enquanto a não-incidência decorre da simples ausência de subsunção, **a isenção emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigi-lo de determinada pessoa ou em determinada situação e a alíquota zero implica obrigação sem expressão econômica.***

Cabe ainda destacar que nos citados Arts. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 o legislador em nenhum momento menciona que haveria equivalência entre os institutos da isenção e da alíquota zero, pelo contrário, é bastante claro quando se refere exclusivamente à isenção e somente ela, ao fazer a assertiva: " ... , inclusive no caso de isenção, esse último ...". Vejamos que na seqüência o mesmo dispositivo então

afirma: "... quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição". Ou seja, a condição expressamente estabelecida, ao final do dispositivo, menciona ambos os institutos da isenção e da alíquota zero, bem como o da não incidência. Contudo, a primeira assertiva aponta unicamente o instituto da isenção e ainda lhe faz referência no singular: "... esse último ...".

Pelo exposto, entendo que restam caracterizadas as condições estabelecidas pelos arts. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, ou seja, ocorreram aquisições de bens não sujeitos ao pagamento de PIS/COFINS, em face da incidência de alíquota zero, por força do Art. 2º, § 3º da Lei nº 10.996, de 2004. Portanto, não existe direito à apuração de créditos na sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, na qual, inclusive, entendo como normal a ocorrência de eventual desproporção entre o tributo pago na operação de venda e o crédito apurado na compra.

Em resumo, a vedação ao creditamento prevista no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ocorre quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, em razão da literalidade do texto legal ("*Não dará direito a crédito o valor... da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*"), inexistindo qualquer disposição expressa na Lei que sugira uma equivalência entre isenção e alíquota zero. Ressalte-se que na interpretação de qualquer dispositivo, as circunstâncias que envolvem a possibilidade de creditamento tem que estar expressas na legislação.

Sobre a jurisprudência trazida à colação pelo recorrente, deve-se contrapor que se tratam de decisões isoladas, que não se enquadram ao caso em exame e nem vinculam o presente julgamento, podendo cada instância decidir livremente, de acordo com suas convicções. Além disso, tratam-se de precedentes que não constituem normas complementares, não têm força normativa, nem efeito vinculante para a administração tributária, pela inexistência de lei nesse sentido, conforme exige o art. 100, II, do CTN. Alertando-se para a estrita vinculação das autoridades administrativas ao texto da lei, no desempenho de suas atribuições, sob pena de responsabilidade, motivo pelo qual tais decisões não podem ser aplicadas fora do âmbito dos processos em que foram proferidas.

Diante do exposto, uma vez acolhidos e examinados os embargos em questão, sem efeitos infringentes, entendo que deve ser mantido o resultado da decisão embargada, na qual os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGARAM PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

José Luiz Feistauer de Oliveira - Relator

