



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10240.721110/2011-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.865 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrente ROVER DISTRIBUIDORA - IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

**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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 01-25.870, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

Ementa:

CRÉDITO. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

CRÉDITO. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009

Ementa:

A instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário.

IMPUGNAÇÃO COM PROVAS.

O contribuinte possui o ônus de impugnar com provas, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que esteja enquadrado nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ de Belém/PA e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata o presente processo de autos de infração (fls. 572/594) lavrados pela DRF/Porto Velho/RO, em que foram lançados créditos de Cofins e PIS/Pasep nos valores respectivos de R\$ 2.014.344,73 e R\$ 437.324,83 (incluídos nesse montante os juros de mora e a multa proporcional aplicada).

2. Segundo a fiscalização (Termo de Verificação da Infração de fls. 597/607) 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 28/09/2011 (fls. 574 e 583), a interessada apresentou tempestivamente, em 27/10/2011, impugnação (fls. 626/644), na qual alega:

a) *“Vemos que a questão restringe-se à filial de Guajará-Mirim/RO por esta encontrar-se estabelecida na ALC Área de Livre Comércio e teria, supostamente, beneficiando-se indevidamente de créditos das contribuições sociais acima delimitadas.”;*

b) *“No entanto, em que pese os fundamentos apresentados pelo Agente Fiscal, a atuação do Contribuinte, ora Impugnante, está em desacordo com a realidade fática, assim como em relação à legislação aplicável, visto que houve sim tributação das mercadorias com destino a ALC Área de Livre Comércio, ou seja, nos valores das notas fiscais de entrada de mercadoria na área da ALC estão embutidas as Contribuições sociais PIS/COFINS.”;*

c) *“Evidente que a portaria 162/05, cujas disposições determinam a indicação expressa do abatimento do PIS/COFINS, esteve em vigor até a publicação da portaria 275/09, cujos efeitos passaram a surtir a partir de 14 de julho de 2009, assim, as notas fiscais das mercadorias com destino a ALC até a data da publicação da portaria 275/09 deveriam estar com a indicação do abatimento do PIS/COFINS para que fossem incentivadas pelo benefício da alíquota zero, caso contrário o contribuinte não estaria cumprindo o requisito para usufruir tal benefício.”*

d) *“Portanto, apenas após a publicação em 14/07/2009 da portaria 275 as empresas deixaram de ser obrigadas a especificar nas notas fiscais de entrada de mercadoria com internamento na ALC, o benefício da alíquota zero, assim não há que se falar em benefício fiscal anterior a data da publicação desta última portaria, sem o devido destaque do benefício no corpo da NF's.”;*

e) *“Pois bem, as notas fiscais de internamento de mercadoria na ALC que não constarem a determinação da portaria 162/05, bem como da lei 12.350/2010 não gozaram do benefício da alíquota zero, sendo devidamente tributada e embutida no valor total da nota fiscal.”;*

f) *“Assim não há que se falar em incentivo presumido de PIS e COFINS, aliás, a portaria 275/09 passou a surtir efeitos tão somente em 14/07/2009, ou seja, os eventos anteriores seguiram nos ditames da portaria 162/05, sendo beneficiada do incentivo de alíquota zero tão somente quando especificada na nota fiscal tais incentivos.”;*

g) *“Não obstante, revogação da Portaria 162 pela Portaria 275 da Superintendência da Zona Franca de Manaus, os fornecedores continuaram a destacar no corpo nas NF's, os incentivos fiscais, PIS/COFINS, no caso das mercadorias que usufruíram de tal benefício.”;*

h) *“Em que pese o entendimento da Receita Federal do Brasil no que tange em reaver o crédito PIS/COFINS, os quais foram tributados na entrada das mercadorias, caracteriza-se o bis in idem, ou seja, a dupla tributação, figura inadmissível no Direito Tributário Brasileiro.”;*

i) *“Por derradeiro, de imediato percebe-se a carência de fundamentos legais da atuação sofrida pelo Contribuinte, ora Impugnante, pois as NF's de entrada de*

mercadoria que não especificarem os benefícios fiscais, ainda que destinadas as Áreas de Livre Comércio não estavam submetidas a redução de alíquota zero.”;

j) “O Auditor em seu apontamento ignorou o registro de entrada de nota fiscal de terceiro na Matriz e considerou tão somente a entrada de nota fiscal na filial de Guajará-Mirim/RO, não gerando crédito na alegada dicção de incentivo por tratar-se de Área de Livre Comércio ALC.”;

h) “Mister ressaltar que, a veracidade dos fundamentos ora declinados pelo Impugnante apresenta consistência e é por demais cristalina, que para tal, basta compulsar as NF's de transferências de mercadorias para Matriz, bem como as operações de mercancia realizada pela Filial, ou seja, não fora transferido na sua totalidade as mercadorias adquiridas nesta ultima.”;

k) “Deste modo a Matriz de Porto Velho/RO, por não gozar de incentivo de PIS e COFINS, tendo suas mercadorias tributadas normalmente na saída pelo regime não-cumulativo faz jus a manutenção dos créditos tributários.”;

l) “Assim as mercadorias que foram adquiridas com incentivo do PIS/COFINS pela filial ALC/ GM, ressaltando que neste caso as NF's incentivadas com PIS e COFINS destacadas no próprio corpo como supramencionado, houve os devidos estornos, ou seja, não houve qualquer possibilidades de manutenção dos créditos nas operações, em conformidade com o art. 3o, §2º, I e II respectivamente da lei 10.637/02 e 10.833/03.”

m) Afirma haver cumprido com suas obrigações acessórias no ano calendário 2009 e obedeceu a legislação em fazer as apurações dos créditos de forma consolidada.

n) “Acontece que, no tocante a Área de Livre Comercio – ALC incorre em três erros na autuação fiscal, uma vez que considerou presumidamente a redução da alíquota zero para as mercadorias com internamento nessa área, causando ao Impugnante a incidência do bis in idem, considerou ainda, que todas as mercadorias foram transferidas para Matriz como se não houvesse operação na Filial ignorando as NF's de transferência Filial x Matriz, e por ultimo, a glosa dos créditos efetuado de forma equivocada.”;

o) “A título de ratificação desta ultima, verificasse junto a tabela do Anexo I, fls.02 do Auto de Infração referente ano-calendário/2009, na coluna "Mercadorias adquiridas para revenda pela Filial", foi considerado a totalidade da transferência dessas mercadorias para Matriz, conforme percebe-se na coluna - "Bens para Revenda Mercado Interno", fato este que não ocorreu conforme constata-se junto as NF's de transferências de mercadorias Filial x Matriz que segue em anexo.”;

p) “Em que pese o entendimento do fisco, o contribuinte que forneceu a mercadoria foi tributado nas mercadorias PIS/COFINS mesmo que destinadas à ALC, cujo o tributo está embutido no valor da nota fiscal.”;

q) Requer a nulidade dos autos sob o argumento de que “restam ausentes dois elementos imprescindíveis para a excelência do ato administrativo, quais sejam, a devida descrição fática para a necessária compreensão da infração e a devida capitulação, a fazer jus à Penalidade que lhe foi imposta.”;

r) Aponta caráter confiscatório da multa aplicada;

s) Requer a improcedência dos lançamentos, pelos motivos expostos.

Cientificada dessa decisão em 29/05/2013, conforme Aviso de Recebimento de fls. 1033, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, na data de 27/04/2013, pugnando pelo provimento do recurso e cancelamento da exigência fiscal, alegando, em síntese, que os créditos utilizados pela empresa referem-se exclusivamente a operações tributadas na origem, cujas notas fiscais não tiveram a indicação do benefício da alíquota zero do PIS e da COFINS, tendo direito ao creditamento em obediência ao princípio da não-cumulatividade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Trata-se de Autos de Infração (fls. 572/594) lavrados em face da Recorrente, visando a cobrança de créditos de COFINS e de PIS, referente ao exercício de 2009, nos valores de R\$ 2.014.344,73 e R\$ 437.324,83, respectivamente.

Conforme se depreende do Termo de Verificação da Infração, de fls. 597/607, que acompanha a autuação, 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 apresentou impugnação alegando, em síntese, preliminarmente, a nulidade da autuação, e, no mérito, explica que sua filial localizada em área de livre comércio apropriou-se adequadamente dos créditos de PIS e de COFINS, tendo em vista que alguns fornecedores, como a Aurora Alimentos, não se utilizavam do benefício da alíquota zero. Isso porque a Portaria nº 162/05 determinava que para o internamento de mercadoria na ZFM e nas áreas de livre comércio com os benefícios fiscais, as notas fiscais deveriam conter expressamente a indicação referente ao PIS e a COFINS incentivado. Assim, entende que, como nas notas de alguns fornecedores não constava essa informação, as contribuições foram recolhidas e ela faria jus aos créditos em nome da não cumulatividade. Pede, ainda o reconhecimento da inconstitucionalidade da multa aplicada.

A DRJ manteve a autuação e julgou improcedente a impugnação por entender que, como todas as operações analisadas ocorreram em 2009, de acordo com a legislação vigente à época, existia a redução à alíquota zero das contribuições em relação a qualquer venda para consumo ou industrialização nas áreas de livre comércio, sendo vedado o aproveitamento do crédito por expressa disposição legal.

Em Recurso Voluntário a contribuinte, mais uma vez, destaca que os créditos utilizados pela empresa referem-se exclusivamente a operações tributadas na origem, cujas notas fiscais não tiveram a indicação do benefício da alíquota zero do PIS e da COFINS, tendo direito ao creditamento em obediência ao princípio da não-cumulatividade.

Vejamos:

Antes de analisar o mérito propriamente dito, necessário rememorara a legislação aplicável ao tema. Quanto à impossibilidade de creditamento nas operações não tributadas, os arts. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/01 e 10.833/03, assim determinam, *verbis*:

Art. 3º. (...)

§ 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)

(grifou-se)

Da leitura do dispositivo é clara a ilação de que é expressamente vedada a apropriação de créditos referentes às aquisições com alíquota zero.

Quanto às receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização para empresas localizadas nas áreas de livre comércio, como é o caso da Recorrente, o art. 2º, e parágrafos, da Lei nº 10.996/04, estabelece a alíquota zero para o PIS e a COFINS incidente sobre estas receitas de venda, confira:

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.

§ 2º **Aplicam-se às operações de que trata o caput deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.**

§ 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 pelo art. 16 da Medida Provisória nº 451, de 2008, convertida na Lei nº 11.945, de 2009).**

§ 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. **(Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)**

§ 5º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o *caput* deste artigo, deverá constar a expressão ‘Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins’, com a especificação do dispositivo legal correspondente. **(Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)**

(grifou-se)

Vê-se, inicialmente, que Lei nº 10.996/04 reduziu a zero as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS apenas nas vendas para a Zona Franca de Manaus, deixando claro no § 2º, do art. 2º, que, para essas operações, seria aplicada a vedação de aproveitamento de crédito contida nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/01, e 10.833/03.

Posteriormente, o art. 16, da MP nº 451/08, convertida na Lei nº 11.945/09, estendeu a redução à zero também para as vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio feitas por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas.

Destaca-se que referido dispositivo produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, conforme art. 33, I, alínea “a”, da Lei nº 10.945/09.

Apenas com a edição da Lei nº 12.350, do final de 2010, é que foram inseridos os §§ 4º e 5º ao art. 2º, da Lei nº 10.996/04, como destacado acima, excluindo da redução as vendas para varejistas e atacadistas das áreas de exceção que apurem as contribuições na forma não cumulativa, além da obrigação de inclusão pelo remetente, na nota fiscal, de texto informando a redução, quando aplicável.

Postas estas considerações, como o período ora analisado diz respeito à operações ocorridas no ano de 2009, resta incontestado a aplicação da alíquota zero para as referidas contribuições incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias para consumo ou industrialização para empresas localizadas nas áreas de livre comércio, sendo, portanto, vedado por estas o aproveitamento dos créditos, diante de expressa disposição legal.

A Recorrente alega que sua filial, localizada em área de livre comércio, apropriou-se adequadamente dos créditos de PIS e de COFINS, porque alguns fornecedores, especialmente a Aurora Alimentos, não se utilizavam do benefício da alíquota zero, uma vez que as notas fiscais não faziam constar a referência a referido benefício.

Tal afirmação lastreia-se na Portaria nº 162/05 que determinava que para o internamento de mercadoria na ZFM e nas áreas de livre comércio com os benefícios fiscais, as notas fiscais deveriam conter expressamente a indicação referente ao PIS e a COFINS incentivado. Assim, a Recorrente entende que, como nas notas de alguns fornecedores não constava essa informação, as contribuições foram recolhidas e ela faria jus aos créditos em nome da não cumulatividade.

A DRJ, ao analisar o argumento, assim argumenta:

15. Com relação a essa questão, cabe esclarecer que, na hipótese de um vendedor de fora da ALC vir a tributar indevidamente o seu faturamento decorrente das vendas para a área, tal fato não gera de modo algum direito a apuração do crédito pelo adquirente.

mas tão somente um direito de repetição de indébito pelo próprio remetente, por haver recolhido erroneamente a maior suas contribuições.

16. Assim, da mesma forma, cometendo o remetente da mercadoria a falha de não inserir na nota fiscal o texto informando o benefício, o mesmo ficará sujeito às sanções referentes a essa falha na emissão do documento, mas, de forma alguma tal erro terá o condão de permitir o aproveitamento de um crédito expressamente vedado pela lei, conforme acima demonstrado.

(grifou-se)

Foi contra estes exatos fundamentos que a Recorrente se insurge em seu Recurso Voluntário. Alega que, como não destacado na nota fiscal a referência ao benefício, não houve repasse de referida redução ao comprador situado na área de livre comércio. Conclui: *“se o vendedor situado fora da ALC não repassou no preço o desconto obtido com a redução à zero da alíquota do PIS/COFINS, totalmente descabido que posteriormente ele seja beneficiado com a restituição do imposto que supostamente recolheu a maior e o comprador, o qual é o beneficiário da norma, não o seja”*.

Pois bem, apesar de me compadecer com os argumentos da Recorrente, a ela não assiste razão.

É necessário lembrar que as contribuições em referência são tributos diretos e, portanto, o ônus de seu pagamento não é transferido a terceiro, contribuinte de fato, como ocorre na tributação indireta. O repasse do ônus tributário ao comprador, nestes casos, é técnica de formação de preço, como bem aduziu a Recorrente, e, dessa forma, apesar de ‘injusta’ a possibilidade de eventual repetição do indébito pelo vendedor, tal fato não se aproveita para legitimar a apropriação de crédito indevido por disposição legal.

Inclusive, destaco que fala-se de “eventual recolhimento a maior”, sendo certo que não resta comprovado nos autos que os fornecedores da Recorrente, de fato, recolheram (ou não) indevidamente o tributo e, mesmo que se presuma que se tenha recolhido os tributos, por ausência de indicação das notas fiscais da fruição do benefício, fato é que a operação é tributada à alíquota zero e, portanto, não gera direito de crédito ao comprador.

Ademais, como bem ponderado no acórdão recorrido, o erro cometido pelo remetente da mercadoria, ao não inserir na nota fiscal o texto informando o benefício, ficará sujeito às sanções pertinentes, de modo que, tal falha, por si só, não permite o aproveitamento de um crédito vedado pela lei, conforme acima explanado.

Acertada a decisão da DRJ, não merecendo reparos.

3. Dispositivo

Diante do exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim

