ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11070.002047/2009-47

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

Processo nº	11070.002047/2009-47
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**3302-004.132 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de abril de 2017
Matéria	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Embargante	REDEPEÇAS REDEPARTS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Diante da expressa limitação contida nos artigos 3º das Lei n. 10.833/2003 e 10..637/2003, não geram créditos os custos incorridos com aquisição de produtos isentos, não tributados ou tributados a alíquota zero. Inaplicabilidade do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, porque este dispositivo não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme legislação específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para retificar os acórdão embargado e negar provimento ao recurso voluntário.

(*assinatura digital*)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(*assinatura digital*)

Lenisa Prado - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Walker Araújo, Paulo Guilherme Déroulede, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado.

Relatório

Tratam-se de embargos de declaração opostos por Redepeças - Redeparts Ind. e Com. Ltda, com arrimo no art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais, com a redação aprovada pela Portaria MF n. 256/2009, contra o Acórdão n. 3803-02.958, proferido na sessão de julgamentos do dia 22/05/2012. Esse julgado recebeu a seguinte ementa:

> *Assunto: Processo Administrativo Fiscal*
>
> *Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*
>
> *Ementa: PAF. CONCOMITÂNCIA DE OBJETOS. NÃO CONHECIMENTO.*
>
> *Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*
>
> *Recurso Voluntário Não Conhecido.*
>
> *Direito Creditório Não Reconhecido.*

Em 29/08/2014 foi proferido o juízo de admissibilidade, oportunidade na qual o recurso foi considerado tempestivo e remetido à este Colegiado por que concluiu-se que:

> *"Ao analisar os fatos constata-se que os créditos objeto de compensação no presente processo administrativo fiscal foram usados no período de apuração de 01/07/2005 a 30/09/2005, e que de fato, a Medida Provisória objeto do Mandado de Segurança impetrado pelo contribuinte é de 15 de dezembro de 2008, não podendo assim ser considerado concomitante com o crédito em análise no presente recurso".* (fl. 175).

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Lenisa Prado

Por muito bem relatar os fatos narrados nos autos, adoto o relatório apresentado no julgamento do recurso voluntário:

"*Trata-se de Pedido de Ressarcimento e de Declarações de Compensação transmitidos eletronicamente pela contribuinte, onde procurou utilizar pretenso saldo credor de COFINS Não Cumulativo — Mercado Interno acumulado no 3° trimestre/2005, para compensar débito de sua responsabilidade, relativo a tributo administrado pela Receita Federal do Brasil.*

Foi desenvolvida ação de fiscalização junto a empresa, MPF n° 10.1.08.002009-00344-1 para conferência do crédito de COFINS informado no pedido de ressarcimento, tendo a autoridade fiscal concluído pela ilegitimidade do saldo credor pleiteado pelo contribuinte, conforme excerto que transcrevemos a seguir:

O pleito da contribuinte não encontra respaldo na legislação pertinente ao assunto, visto que, o desconto de créditos das operações com substituição tributária no regime de tributação da não cumulatividade encontra-se vedado pelo disposto na redação original do artigo 3°, inciso I letra "a" da Lei n° 10.833 de 29 de dezembro de 2.003. Posteriormente, o referido dispositivo legal veio a sofrer modificações pelas Leis ***n°*** *10.865 de 30 de abril de 2004; 11.727 de 23 de junho de 2.008 e 11.787 de 25 de setembro de 2.008, mas que não alteraram sua essência.*

No mesmo sentido, o artigo 17 da Lei n° 11.033 de 21 de dezembro de 2.004, ao permitir a manutenção de créditos vinculados às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou com não incidência das contribuições do PIS e da COFINS, não respalda o procedimento adotado pela contribuinte.

O artigo 16 de Lei n° 11.116 de 18 de maio de 2.005 veio esclarecer que o crédito apurado em virtude do contido no artigo 17 de Lei n ° 11.033/2004 deve ser apurado na forma dos artigos 3° das Leis n° 10.637/2.002 e 10.833/2003, portanto, alem das permissões, devem também ser observadas as proibições lá destacadas na apropriação de créditos.

A DRF em Santo Ângelo adotou o Relatório Fiscal como razão de decidir e não homologou a compensação, nem reconheceu o direito creditório pretendido.

Inconformado, apresentou manifestação de inconformidade na qual aduz, em apertada síntese que:

a) há direito de crédito de PIS e de COFINS em relação às aquisições tributadas quando a saída é isenta, não tributada, imune ou tributadas com aliquota zero. Conforme o art. 16 da MP n° 206, de 2004 (atualmente art. 17 da Lei n° 11.033, de 2004), os contribuintes cujas operações de venda são isentas, não tributadas, tributadas com alíquota zero ou com suspensão têm direito à manutenção dos créditos de PIS e COFINS decorrentes da aquisição de insumos;

b) não existe na legislação que rege a matéria qualquer restrição ao crédito efetuado pela empresa. Ao contrário, existe expressa autorização legal para que isto ocorra (art.17 da Lei n° 11.033, de 2004). Ainda que houvesse restrição, tal seria inconstitucional, porquanto a não-cumulatividade deve ser entendida como integral e absoluta, nunca parcial e relativa. O direito de abatimento é garantido constitucionalmente (art. 195, § 12, da CF). A CF não dá margens para que o legislador ordinário restrinja o principio da não-cumulatividade, autorizando, apenas, que sejam definidas as categorias econômicas para as quais as contribuições seriam não-cumulativas;

c) o caráter de não-cumulatividade inerente As contribuições para o PIS e para a COFINS deve ser interpretado de forma ampla, devendo a técnica base contra base ser atentamente observada, não podendo qualquer legislação infraconstitucional restringir o direito ao crédito;

d) sendo a empresa revendedora de mercadorias, onde sua operação de venda é tributada com aliquota zero, suspensa, não tributada ou isenta, tem ela direito à manutenção dos créditos de PIS e de COFINS decorrentes da aquisição de insumos vinculados a esta vendas, em função do regime da não-cumulatividade.

A DRJ em Porto Alegre considerou improcedente a manifestação de inconformidade, confirmando o despacho decisório e o relatório fiscal conforme ementa que transcrevemos a seguir:

> *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005 INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO REGULARMENTE EDITADA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos normativos, bem como a legislação regularmente editada goza de presunção de constitucionalidade e de legalidade.*
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA 0 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL- COFINS Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS. AQUISIÇÃO. DISTRIBUIDOR/COMERCIANTE. REVENDA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO LEGAL.*
>
> *No regime da não-cumulatividade da COFINS, a aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada não gera créditos para o comerciante na revenda/distribuição dos mesmos por expressa vedação legal, não se aplicando à hipótese a disposição contida no art. 17 da Lei n° 11.033, de 2004.*
>
> *Manifestação de Inconformidade Improcedente*
>
> *Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada em 13/12/2011, apresentou recurso voluntário para este Conselho, no qual advoga a mesma tese da manifestação de inconformidade, requerendo ao final, o reconhecimento do direito creditório e homologação da DCOMP".

O fundamento apresentado pela instância de origem para indeferir a pretensão creditória foi assim apresentado:

> *"Por conseguinte, conclui-se que as importâncias pretendidas pela empresa no segundo demonstrativo é resultante do aproveitamento de créditos oriundos de compras cujos 'NCM' fazem parte do artigo 43 da Medida Provisória n. 2158-35, de 24 de agosto de 2001, e na Lei n. 10.485, de 03 de julho de 2002, que estão sujeitos aos regimes de substituição tributária e tributação monofásica respectivamente, nas contribuições do PIS e da COFINS. A única exceção constatada refere-se a 'NCM' 84.21.10.10 cujo regime tributário é a não cumulatividade e como tal as operações correspondentes foram consideradas em procedimento apartado, conforme processo 11070.002480/2009-82.*
>
> *O pleito da contribuinte não encontra respaldo na legislação pertinente ao assunto, visto que, o desconto de créditos das operações com substituição tributária no regime de tributação da não cumulatividade encontra-se vedado pelo disposto na redação original do art. 3º, inciso I, letra 'a' da Lei n. 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Posteriormente, o referido dispositivo legal veio a sofrer modificações pelas Leis n. 10.865/2004, 11.727/2008 e 11.787/2008, mas que não alteraram sua essência.*
>
> *No mesmo sentido, o artigo 17 da Lei n. 11.033/2004, ao permitir a manutenção de créditos vinculados às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou com não incidência das contribuições do PIS e da COFINS, não respalda o procedimento adotado pela contribuinte.*
>
> *O artigo 16 da Lei n.11.116/2005 veio esclarecer que o crédito apurado em virtude do contido no art. 17 de Lei n. 11.033/2004 deve ser apurado na forma dos artigos 3ºs das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, portanto, além das permissões, devem também ser observadas as proibições lá destacadas na apropriação de créditos"* (fls. 87 e 88).

Percebe-se, pois, que a questão central da lide submetida a apreciação deste Colegiado é definir se o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 confere o direito à apropriação dos créditos de PIS e COFINS decorrentes das aquisições de insumos (sujeitos a tributação monofásica), independentemente se a operação final de venda é tributada ou não.

Em seu recurso voluntário (fls. 122/127), a contribuinte informa que dedica-se à distribuição de peças para maquinas agrícolas, adquirindo esses produtos direto das indústria e os distribui para vários Estados no Brasil. É tributada pelas regras do lucro real e, portanto, está submetida a sistemática da não-cumulatividade. Dentre esses produtos (que se assemelham a insumos) , estão alguns em que a exigência das contribuições ao PIS e COFINS está suspensa, alguns submetidos a tributação por alíquota zero, isentos, ou não tributados.

Defende que a sistemática implementada pelas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 permite que a operação de vendas de produtos onerados e também os não onerados pelas contribuições geram créditos por se tratar, em suma, de aquisição de insumos. Essa interpretação é a que se extrai da

leitura do art. 17 da Lei n. 11.033/2004. Para a recorrente, deduzir conclusão diferente incorre em adotar entendimento inconstitucional.

Trago considerações sobre a questão submetida a julgamento.

Sobre a questão, é pacífico o entendimento deste Conselho[1] no sentido que não se aplica, para apuração do insumo de PIS ou COFINS não cumulativos (previstos nos art. 3º das Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003) o critério estabelecido para insumos do sistema não cumulativo de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma, não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado. Por outro giro, também não se aplica o conceito específico do imposto de renda que define custo e despesas necessárias.

Isso porque os sistema da não cumulatividade do IPI se diferencia do sistema do PIS/COFINS, na medida em que no IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (inciso II, do § 3º do art. 153 da CF/88), enquanto no PIS/COFINS a técnica é de base contra base (§ 12, do art. 195 da CF/88 c/c com o § 1º dos arts. 2º e 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003).

É no mesmo sentido a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que confirma que a "*a conceituação de insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI, posto que excessivamente restritiva*" (RESP n. 1.246.317/MG, relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29/06/2015).

No regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, os eventos que dão direito à apuração do crédito estão citados no art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde se percebe que houve uma ampliação das hipóteses que conferem créditos em relação àquelas previstas na legislação do IPI.

Contudo, tal ampliação do conceito de insumo não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais , existem outras limitações a serem consideradas. O ponto nevrálgico do processo sob julgamento não é saber se os produtos adquiridos são (ou não) insumos para a atividade econômica desenvolvida pela contribuinte. Mas sim definir se os produtos adquiridos, quando não tributados, isentos, ou tributados a alíquota geram direito ao crédito reclamado.

Para apreciar o direito ao crédito, é importante conhecer a redação da exceção prevista na Lei n. 10.833/2003, a qual reproduzo:

> *Art. 3º.* ***Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a****:*
>
> *I -* ***bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:***
>
> *b) nos §§ 1º e 1º A do art., 2º desta lei.*(grifos nossos)

O fundamento apresentado pela contribuinte para creditar-se dos valores em discussão nesses autos, é o art. 17 da Lei n. 11.033/2004, que dispõe:

[1] Sobre o tema adoto os fundamentos contidos no **Acórdão n. 3302-002.260**, este proferido no julgamento do recurso voluntário interposto pela **Sucocítrico Cutrale Ltda**, nos autos do Processo Administrativo n. 12893.000208/2007-85, sob a relatoria da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas.

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

Diante de uma interpretação sistemática do conteúdo das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com o que determina o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 chega-se a irrefutável conclusão que não é possível deferir o pedido de creditamento formulado pelo ora recorrente. O Cons. Paulo Dèrouledé, ao apreciar questão idêntica à dos autos, registra brilhantes esclarecimentos sobre o motivo a que se chega a tal conclusão.

Por esse motivo, tomo de empréstimo a fundamentação contida no Acórdão 3302-003.750, proferido por esta turma no julgamento do Processo Administrativo n. 10120.720142/2011-45, realizado em 29.03.2017:

> *"Ocorre que, não obstante estar sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições, as alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam expressamente a tomada de créditos sobre bens adquiridos para revenda pelas pessoas jurídicas que comercializam os produtos referidos nos artigos 1º e 3º da Lei nº 10.485/2002, como transcreve-se a seguir:*
>
> > *Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*
> >
> > *§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*
> >
> > *[...]*
> >
> > *III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)*
> >
> > *IV - no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)*
> >
> > *[...]*
> >
> > *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

> ***I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)***
>
> *a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)*
>
> ***b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)***

Por sua vez, o artigo 17 dispôs genericamente que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Ora, este artigo não traz nenhuma hipótese de creditamento, mas apenas esclarece que nas situações ali previstas, os créditos vinculados àquelas vendas são mantidos. E tais créditos são, justamente, as hipóteses que a legislação faculta ao contribuintes a sua tomada, como por exemplo, os artigos 3º das leis acima citadas, o artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 e outros quaisquer artigos que veiculem hipóteses de creditamento.

O item 19[2] da exposição de motivos da MP nº 206/2004, cuja conversão resultou na Lei nº 11.033/2004, confirma este entendimento na medida que dispôs que a redação do artigo 16, convertido no artigo 17 acima referido, visava "esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS."

Não por outro motivo, que o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 dispôs sobre a possibilidade de ressarcimento e compensação do saldo credor vinculado às vendas mencionadas no artigo 17, vinculando-os à forma de apuração do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, reconhecendo, por óbvio, que ali estavam listadas as hipóteses de creditamento e não que o artigo 17 inovara toda a legislação, revogando o artigo 3º e redefinindo as hipóteses de creditamento, o que seria a consequência inevitável da tese da recorrente.

Ressalta-se, porém, que o artigo 17 não proibiu a tomada de créditos vinculados às receitas sujeitas à alíquota zero decorrentes das revendas dos bens de que tratam este processo em relação às demais hipóteses previstas no artigo 3º, proibição esta que foi, conforme mencionado pela recorrente, objeto de duas tentativas propostas pelo Executivo Federal nas MPs nº 413/2008 e 451/2008. Ocorre que, como também já mencionado na peça recursal, tais dispositivos não foram contemplados na conversão das duas MPs, mantendo-se a possibilidade de creditamento em relação às demais hipóteses do artigo 3º, entendimento confirmado na Solução de Consulta nº 218/2014.

Assim, referidas MP´s pretenderam impedir o creditamento das demais hipóteses legais previstas nos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mas foram irrelevantes em relação à

[2] 19. As disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS

vedação específica contida na alínea "b" do inciso I do artigo 3º, que se destina justamente à vedação do creditamento relativo aos bens adquiridos para revenda de que tratam os §§1º e 1º-A do artigo 2º das referidas leis.

Neste diapasão, cita-se o Acórdão nº 3403-01.566:

> *Ementa: COFINS – REGIME MONOFÁSICO – IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS*
>
> *O artigo 17 da Lei 11.033/2004, que garante a manutenção do crédito às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, só se aplica aos setores ou produtos sujeitos regime não-cumulativo, não se aplicando aos produtos sujeitos ao regime monofásico."*

Por tudo que foi exposto, acolho os embargos de declaração concedendo-lhes efeitos infringentes para negar provimento ao recurso voluntário.

(*assinatura digital*)

Lenisa Prado - Relatora