



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720348/2014-59
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-013.374 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 18 de outubro de 2022
Recorrente ATACADAO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2009, 01/04/2009 a 31/12/2009

PAF. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa. Hipótese em que a decisão apresentada a título de paradigma trata de situação fática diferente daquela enfrentada no Acórdão recorrido. Conhecimento parcial.

AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DE PIS E DE COFINS NÃO CUMULATIVOS. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.

A regra que expressamente veda o creditamento (art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003), no caso de aquisições de insumos não sujeitos (suspensão, isenção, alíquota zero, não incidência) à cobrança PIS e COFINS continua vigendo. O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, permite a manutenção dos créditos vinculadas às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero, ou não incidência na sistemática, exclusivamente, do REPORTE.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2009, 01/04/2009 a 31/12/2009

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exclusivamente em relação à matéria “créditos sobre produtos

adquiridos com alíquota zero ou substituição tributária ou à tributação monofásica”, e, também por unanimidade, em negar provimento, na parte conhecida. A Conselheira Vanessa Marini Ceconello manifestou a intenção de apresentar declaração de voto. Em função de substituir o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, não votou o Conselheiro Rosaldo Trevisan. O voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos foi coletado na sessão de 18/11/2021. Conforme publicado em pauta, designado como redator ad hoc o Conselheiro Vinicius Guimarães.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães - Redator designado Ad Hoc

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vinicius Guimarães (redator ad hoc), Vanessa Marini Ceconello e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-005.600**, de 26/09/2018 (fls. 67.755/67.770), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Dos Autos de Infração

Trata-se de Autos de Infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento, para os períodos de apuração janeiro/2009, fevereiro/2009 e abril/2009 a dezembro/2009, da Contribuição para o **PIS** (fls. 67.303/67.325), e da Contribuição para a **COFINS** (fls. 67.326/67.348).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 67.289/67.302), a Fiscalização fundamentou a lavratura dos Autos de Infração pelos seguintes motivos:

- apuração indevida de **créditos** decorrentes de depreciação de máquinas, equipamentos e outros **bens incorporados ao ativo imobilizado** (atividade da contribuinte é distribuição e comércio de produtos em geral), e os referidos ativos não foram utilizados para locação a terceiros; Em relação às depreciações de edifícios não houve glosa;

- não tributação, nos PA: outubro/2009 a dezembro/2009, da receita decorrente de venda de “*creme de leite*” e “*leite condensado*”, considerando-a como sendo **tributada à alíquota zero** (não configurando como “bebidas e compostos lácteos”), o que não é cabível, já que não se enquadram na hipótese prevista no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004;

- dedução indevida feita nos PA setembro/2009 e outubro/2009, do PIS e da COFINS referentes a vendas de “creme de leite e leite condensado” nos períodos de apuração junho/2007 a setembro/2009, pois esses produtos não são tributados à alíquota zero;

- apuração indevida de créditos decorrentes de **aluguéis** pagos a **pessoas físicas**, em desconformidade com o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

- apuração indevida de créditos decorrentes de compras de **produtos com alíquota zero ou substituição tributária**;

- pelo cotejo do DAICON com a DCTF referentes a fevereiro/2009, verifica-se que a contribuinte declarou e recolheu a menor a COFINS para esse período de apuração;

A Fiscalização esclareceu que nos meses: 03/2009, 06/2009 e 07/2009, a empresa havia apresentado saldos de crédito passíveis de serem compensados e, usando esse direito, efetuou a compensação nos períodos de apuração 04/2009 e 08/2009. Com as infrações apuradas para 03/2009, 06/2009 e 07/2009, esses saldos foram compensados de ofício com os valores apurados como devidos nestes períodos de apuração. Em decorrência desse deslocamento dos créditos para o aproveitamento de ofício no período em que houve a infração, eles não poderão mais ser utilizados em períodos posteriores. Assim, os valores dos débitos compensados nos períodos 04/2009 e 08/2009 foram objetos deste lançamento.

Impugnação e Decisão de 1ª Instância

O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração e apresentou a Impugnação de fls. 67.357/67.377, na qual, reconhece que houve um equívoco na apuração e recolhimento do PIS e da COFINS em razão da apropriação indevida de créditos sobre aluguéis pagos a pessoas físicas (junta aos autos cópia dos Darf's com os respectivos recolhimentos). A seguir, contesta os demais fatos com as seguintes alegações:

(i) que seria legítima a apropriação de créditos de PIS e de COFINS sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado;

(ii) que o “creme de leite e o leite condensado” constituem "*compostos lácteos*", sujeitos à alíquota zero do PIS e da COFINS;

(iii) que o art.17 da Lei nº 11.033, de 2004, autorizaria expressamente a apropriação de créditos de PIS e de COFINS com relação às mercadorias que estiveram sujeitas à tributação na sistemática monofásica, além de ser inconstitucional a vedação ao aproveitamento de créditos de mercadorias sujeitas à alíquota zero;

(iv) que o valor remanescente apontado pela fiscalização foi pago através de Pedido de Compensação; e

(v) a abusividade da multa aplicada, contesta a aplicação da SELIC sobre o crédito tributário em geral, e sobre a multa de ofício, em especial.

A DRJ em São Paulo (SP), apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 16-61.125**, de 04/09/2014 (fls. 67.547/67.566), julgou procedente em parte a Impugnação, excluindo o montante de R\$ 23.922,80 referente ao período de apuração fevereiro/2009, cujo valor foi compensado por meio de PER/DCOMP. Na referida decisão a Turma assentou que:

- insumo é a matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja

aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço;

- na apuração do PIS e da COFINS, modalidade não cumulativa, o crédito sobre **depreciação** de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo imobilizado somente é possível quando esses bens forem adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

- a venda de “leite condensado e creme de leite” não se enquadra na hipótese, estabelecida pelo inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, de redução a zero da alíquota do PIS e da COFINS;

- a aquisição de bens submetidos à sistemática monofásica e alíquota zero não dá direito a crédito na apuração do PIS/Pasep sob a modalidade não cumulativa;

- revela-se improcedente o lançamento de ofício de crédito tributário extinto por meio de declaração de compensação; e

- é legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, e inconformada com o seu teor, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 67.567/67.637, repisando as alegações da Impugnação, reforçando especialmente que:

a) que seria legítima a apropriação de créditos de PIS e de COFINS sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado;

b) que o “creme de leite e o leite condensado” constituem sim "*compostos lácteos*", sujeitos à alíquota zero do PIS e da COFINS;

c) que o Artigo 17 da Lei 11.033, de 2004, autorizaria expressamente a apropriação de créditos de PIS e de COFINS com relação às mercadorias que estiveram sujeitas à tributação de acordo com a sistemática monofásica, além de ser inconstitucional a vedação ao aproveitamento de créditos de mercadorias sujeitas à alíquota zero;

d) que seria abusiva a multa de ofício aplicada; e contesta a aplicação da SELIC sobre o crédito tributário e ainda a aplicação da SELIC sobre a multa de ofício, em especial.

Decisão de 2ª Instância/CARF

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-005.600**, de 26/09/2018 (fls. 67.755/67.770), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nesta decisão o Colegiado assentou que:

a) créditos (empresa comercial): na apuração do PIS e da COFINS, não cumulativa, o crédito sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo imobilizado somente é possível se esses bens forem adquiridos/fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços;

b) a venda de “leite condensado” e “creme de leite” não se enquadra na hipótese, estabelecida pelo inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, de redução a zero da alíquota do PIS e da COFINS, por não se enquadrar no conceito de “*composto lácteo*”;

c) bens para revenda, produtos sujeitos à sistemática monofásica: é vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1-A do artigo 2º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º das referidas leis. Tal disposição não foi revogada pelo artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, pois que não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos;

d) a partir de 01/04/1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa SELIC;

e) juros sobre a Multa de Ofício: o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa SELIC. Aplicação da Súmula CARF n.º 108;

f) nos termos da Súmula CARF n.º 2, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificado do Acórdão n.º 3402-005.600, de 26/09/2018, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência de fls. 67.774/67.837, ratificado pela Petição de fls. 68.068/68.131, apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo à baila as seguintes matérias: *(1) crédito sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; (2) saída de produtos tributados à alíquota zero; (3) créditos sobre produtos adquiridos com alíquota zero ou substituição tributária, e (4) improcedência dos juros de mora sobre a multa.*

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado nos paradigmas, requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento do Recurso Especial interposto.

Para comprovação da divergência, apresentou, a título de paradigma os seguintes Acórdãos: para a matéria **(1)**, os Acórdãos n.ºs 3301-002.978 e 3301-003.069; para a matéria **(2)**, o Acórdão n.º 9303-006.229; para a matéria **(3)**, os Acórdãos n.ºs 9303-004.310 e 9303-004.311 e, para a matéria **(4)**, os Acórdãos n.º 1202-001.257 e 1202-001.109.

No entanto, no Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, ante a contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos Acórdãos (paradigmas e recorrido), evidenciou-se que o Contribuinte **logrou êxito, apenas parcialmente**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Explica-se: concluiu que por ausência de divergência jurisprudencial e a existência de Súmula do CARF n.º 108 sobre o tema, respectivamente, não seria possível o seu prosseguimento em relação à matéria do item **(1)**: “crédito sobre encargos de depreciação de Ativo Imobilizado” (paradigmas os Acórdãos n.ºs 3301-002.978 e 3301-003.069) e a matéria do item **(4)**: “juros de mora sobre a multa de ofício” (paradigmas, Acórdãos n.ºs 1202-001.257 e 1202-01.109). Em relação à matéria do item (4), restou assentado ainda que, por força do art. 71, § 2º, VI do RICARF (Portaria MF n.º 343/15), não caberia recurso de Agravo, consubstanciando decisão definitiva no âmbito administrativo. Passou-se a analisar as demais matérias:

(2) Saída de produtos tributados à alíquota zero

No **Acórdão recorrido** fixou-se entendimento que, afastando a interpretação literal, quanto ao alcance do termo "compostos lácteos", previsto no inciso XI do art. 1º da Lei n.º 10.925, de 2004, e adotando uma interpretação integrativa de norma regulamentar expedida pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, conforme fundamentos da decisão, que a venda de “leite

condensado e creme de leite” não se enquadra na hipótese de redução a zero das alíquotas do PIS e COFINS, por não atenderem ao conceito de "*composto lácteo*".

Já o **Acórdão paradigma** apresentado (n.º 9303-006.229), adotou a interpretação literal, para definir o alcance do termo “consumo humano”, disposto no art. 1º, inciso XI, do Decreto n.º 5.630, de 2005, que previa a redução de alíquota a zero ao leite em pó, integral ou desnatado, destinado ao consumo humano. Embora os produtos envolvidos nas respectivas decisões, sejam diferentes, constata-se que o cerne da controvérsia reside no âmbito das Normas Gerais de Direito Tributário, precisamente quanto à técnica interpretativa do artigo 111 do CTN em face de uma norma tributária excepcional, uma norma que reduz a zero as alíquotas do PIS e da COFINS.

No exame de Admissibilidade do Recurso Especial, ante as considerações acima declinadas, verificou-se a presença do dissídio jurisprudencial suscitado pelo Contribuinte.

(3) Créditos sobre produtos adquiridos com alíquota zero ou substituição tributária

No **Acórdão recorrido** fixou-se entendimento que é vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1-A do artigo 2º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º das referidas leis, visto que tais regras não foram revogadas pelo artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, uma vez que referido dispositivo legal não trata sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme a legislação específica.

Por outro lado o **Acórdão paradigma 1** (9303-004.310) entendeu, da leitura do artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, ser passível a manutenção de créditos a serem descontados, de modo que, se for permitido a descontar os créditos, poderão eles ser mantidos, ainda que vinculados a operações de vendas de produtos sujeitos à suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições ao PIS/COFINS. Assim, constata-se pelos excertos das decisões em destaque que está caracterizado o dissídio jurisprudencial. Ainda, com relação ao **paradigma 2** (Acórdão n.º 9303-004.311), pelas mesmas considerações já aduzidas com relação ao paradigma 1, constata-se o dissídio jurisprudencial.

Com esses fundamentos, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial S/Nº - 4ª Câmara, de 27/03/2019 (fls. 68.342/68,360), **deu seguimento parcial**, ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: **(2)- saída de produtos tributados à alíquota zero; (3)- créditos sobre produtos adquiridos com alíquota zero ou substituição tributária.**

Agravo

Devidamente cientificado do Despacho que deu parcial seguimento ao Recurso Especial interposto, o Contribuinte apresentou à CSRF recurso de Agravo de fls. 68.364/68.372, contra a decisão do Presidente da 4ª Câmara, requerendo a reforma do Despacho agravado e o consequente prosseguimento do Recurso interposto.

O Agravo defendeu a existência do dissídio interpretativo, em relação ao item (i) “*crédito sobre encargos de depreciação de Ativo Imobilizado*” (Acórdãos paradigmas n.ºs 3301-002.978 e 3301-003.069), e postulou a admissão do Especial também quanto a esta matéria.

No exame do Agravo, conclui-se que o ramo econômico das pessoas jurídicas é distinto – um é comercial e o outro é de produção, portanto, não há como aferir qualquer desinteligência entre esses julgados, diante da falta de similitude fática. O fato do voto paradigmático registrar que os equipamentos, seriam essenciais ao desempenho da atividade, de

modo algum conduz à conclusão irrefragável que, implicitamente, estar-se-ia reconhecendo direito de crédito também a estabelecimentos exclusivamente comerciais.

Com tais considerações, a Presidente da CSRF, com base no Despacho em Agravo S/Nº, de 20/08/2019 (fls. 68.405/68.409), **REJEITOU** o Agravo interposto pelo Contribuinte, mantendo-se o seguimento parcial do Recurso Especial decretado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente cientificado do Acórdão n.º 3402-005.600, de 26/09/2018, do Recurso Especial do Contribuinte (que foi dado parcial seguimento) e do Despacho em Agravo que foi rejeitado pela Presidente da CSRF, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 68.435/68.451, requerendo que seja negado conhecimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte no que toca a matéria: “**02- Saída de produtos tributados à alíquota zero**”, tendo em vista a **ausência de similitude fática**, e caso não seja este o entendimento do Colegiado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso.

Aduz que, o Contribuinte alega que os produtos comercializados “creme de leite” e “leite condensado” constituem “*compostos lácteos*” sujeitos à alíquota zero do PIS e da COFINS, conforme previsto no inciso XI do artigo 1º da Lei n.º 10.925/2004, assim como sustenta a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e de COFINS com relação às mercadorias que estiveram sujeitas à tributação de acordo com a sistemática monofásica e sujeitas à alíquota zero, contudo, o Acórdão recorrido não merece qualquer retoque e deve ser mantido em sua integralidade.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Redator *Ad Hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 3ª Turma da CSRF (mês de novembro de 2021), sendo o voto proferido pelo Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos na sessão de 18/11/2021. Naquela ocasião, após o voto, houve pedido de vista pela Cons. Tatiana Midori Migiyama, que foi convertido em vista coletiva, conforme registrado em Ata:

Vista para a conselheira Tatiana Midori Migiyama, convertida em vista coletiva. O relator votou por conhecer parcialmente do Recurso Especial e, no mérito, por negar-lhe provimento. Nesse ponto houve o pedido de vista. Não votaram os demais conselheiros. Presidiu o julgamento o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Fez sustentação oral o patrono do contribuinte, Dr. Giancarlo Chamma Matarazzo OAB / SP Nº: 163.252 - Pinheiro Neto Advogados.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto do Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, relator original, a seguir:

Voto do Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, proferido em 18/11/2021:

Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade S/Nº, de 27/03/2019 (fls. 68.342/68,360), de minha lavra, na qualidade de Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF. Contudo, em face dos argumentos apresentados em contrarrazões pela Fazenda Nacional, entendo ser necessária a análise dos demais requisitos de admissibilidade do recurso.

Verifico que a Fazenda Nacional pede, em suas contrarrazões, que o recurso do Contribuinte não seja conhecido no tocante à seguinte matéria: **“02- Saída de produtos tributados à alíquota zero”**. Aduz que “não obstante o entendimento estampado no Despacho de admissibilidade, não há a similitude fática necessária a demonstrar a divergência de entendimentos entre os Colegiados”.

Com efeito, entendo que assiste razão à Fazenda Nacional e passo a explicar.

Primeiramente, cabe ressaltar que os produtos analisados e que foram envolvidos nas respectivas decisões são diferentes, quais sejam, no Acórdão recorrido, afastou-se a interpretação literal, quanto ao alcance do termo "**compostos lácteos**", previsto no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, enquanto que no **Acórdão paradigma**, aplicou-se a interpretação da norma prevista no art. 1º, XI, do Decreto nº 5.630, de 2005, que dispõe que a alíquota zero se aplica na **importação de “leite em pó”** destinado ao consumo humano.

Veja-se a ementa do **Acórdão recorrido nº 3402-005.600**, (parte interessa):

“CREME DE LEITE. LEITE CONDENSADO. ALÍQUOTA ZERO. NÃO ENQUADRAMENTO.

A venda de **leite condensado e creme de leite** não se enquadra na hipótese, estabelecida pelo inciso XI do art. 1º da Lei nº10.925, de 2004, de redução a zero da alíquota do PIS/Pasep, **por não se enquadrar no conceito de composto lácteo”**.

Abaixo reproduzo trecho do Voto condutor (fl. 67.764):

“O texto legal não deixou o conceito “composto lácteo” aberto, mas condicionou-o à definição legal específica. Dessa forma, torna-se necessário socorrer da legislação específica para extrairmos o alcance do termo legal e fazermos a correta integração da norma. Interpretar o termo em sua literalidade, a fim de considerar todo e qualquer produto composto derivado do leite generalizaria o benefício e tornaria desnecessária a descrição de outros itens também sujeitos à alíquota zero dispostos em outros incisos, como, por exemplo, os diversos tipos de queijos (inciso XII), que também são compostos derivados de leite”.

Importa conferir a ementa do **Acórdão paradigma nº 9303-006.229**, de 24/01/2018, considerado para fins de comprovação da divergência:

“COFINS IMPORTAÇÃO. LEITE EM PÓ PARA CONSUMO HUMANO. REGRAS DE ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. O **leite em pó para o consumo humano**, conforme consta aos autos, esta sendo dado ao consumo a outro que não a sua destinação, conforme dispõe o artigo 1º, XI, do Decreto nº 5.630/2005, pois, passa do pelo processo de industrialização, o leite em pó integral como tal não mais

existe, portanto impossível seu consumo nessa condição. **Nos termos do art. 111, I, do Código Tributário Nacional**, impõe-se a interpretação restritiva na legislação que disponha sobre isenção, mas também à redução de alíquota zero, pois ambas as hipóteses implicam na ausência de pagamento de tributo, razão pela qual devem ser interpretadas literalmente”.

Abaixo reproduzidos, confira-se trecho do Voto Conductor:

“Registre-se que o **art. 111 do CTN não se aplica exclusivamente isenção**, mas também à redução de alíquota a zero, pois ambas as hipóteses implicam na ausência de pagamento de tributo, razão pela qual devem ser interpretadas literalmente.

Pela literalidade da norma prevista no art. 1º, XI, do Decreto nº 5.630/2005, a alíquota zero se aplica na importação de leite em pó destinado ao consumo humano, se utilizado para outra destinação, processo industrial, e produtos estranhos ao leite em pó, como queijos e chocolates, não se aplica a redução de alíquota”

Veja-se que no **Acordo paradigma**, não havia qualquer margem para buscar uma interpretação integrativa, uma vez que a discussão, no caso, cingia-se **exclusivamente à destinação do produto ao consumo humano ou não**, para fazer jus à redução de alíquota zero. Daí, adotou-se a interpretação literal: primeiro, que no dispositivo não havia qualquer condicionante à definição legal específica; segundo, que não resta sombra de dúvidas acerca do termo “consumo humano”, disposto no art. 1º, inciso XI, do Decreto nº 5.630, de 2005, que previa “*a redução de alíquota a zero ao leite em pó, integral ou desnatado, destinado ao consumo humano*”. Ou seja, aplicou-se a interpretação literal.

Já no **Acórdão recorrido**, restou afastada a interpretação literal quanto ao alcance do termo "**compostos lácteos**", previsto no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, e foi adotada **uma interpretação integrativa**, de norma regulamentar expedida pelo MARA (Ministério da Agricultura), tendo em vista que o mencionado dispositivo legal condicionou expressamente o conceito à definição legal específica.

A razão de decidir do paradigma foi a literalidade do Decreto 95.630/2005, art. 1º, XI:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de:

...

XI - leite em pó, integral ou desnatado, destinado ao consumo humano; e (Vigência)

No referido decreto, não há referência a “creme de leite” ou “leite condensado”. Portanto, é impossível afirmar que o colegiado que proferiu o acórdão paradigma, considerando aquelas razões de decidir iria proferir decisão diversa daquela do acórdão recorrido.

Desta forma, de fato, os dois Acórdãos enfrentarem o art. 111, do CTN e, não necessariamente adotaram entendimento diverso, isto porque as situações fáticas e as legislações aplicáveis, eram também diversas e específicas. Para que houvesse divergência entre os Acórdãos seria necessário que o paradigma, também interpretando o conceito de “*composto lácteo*” (ao invés de “leite em pó, para consumo humano”), adotasse a interpretação literal, aplicando o art. 111, do CTN.

Posto isto, não há como caracterizar divergência de interpretação se os Acórdãos - recorrido e paradigmas - não tiverem apreciado a mesma questão/matéria fática objeto do Recurso Especial interposto. Ou seja, se não enfrentaram ponto fundamental para a Turma *a quo* ter afastado a “interpretação literal”, não há que se falar em similitude fática.

E em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica (situações e legislações diversas), não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência.

Portanto, NÃO conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte referente a matéria: “**02- Saída de produtos tributados à alíquota zero**”, tendo em vista a **ausência de similitude fática** esta matéria.

Desta forma, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, somente quanto à seguinte matéria: “**(03)- créditos sobre produtos adquiridos com alíquota zero ou substituição tributária.**”

Mérito

Encontra-se em discussão a seguinte matéria: “**Créditos sobre produtos adquiridos com alíquota zero ou substituição tributária ou à monofasia**”.

A Contribuinte interpôs Recurso Especial sustentando a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e de COFINS, com relação às mercadorias que estiveram sujeitas à tributação de acordo com a sistemática monofásica e também as sujeitas à alíquota zero.

Quanto à essa possibilidade de apropriação de créditos de PIS e de COFINS, veja-se o que dispõem os arts. 3º das Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002:

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**: (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)

(...).

§2º **Não dará direito a crédito o valor:**

(...).

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.** (Grifei)

Primeiramente, cabe destacar que, conforme consta dos autos, a atividade principal da contribuinte é de **distribuição e comércio de artigos, materiais, produtos e/ou mercadorias em geral**, ou seja atividade comercial.

Pois bem. A primeira matéria discutida, refere-se às aquisições tributadas de acordo com a sistemática monofásica, que foram tributadas em etapas anteriores e cuja saída subsequente estará sujeita à alíquota 0 (zero), do PIS e da COFINS.

Como pode ser resumido do art. 3º, I, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, acima reproduzido, a legislação dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar do valor apurado na forma do art. 2º, créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, **com as seguintes exceções** (vedação expressa): **(a)** em relação às mercadorias e produtos referidos no inciso **III** do §3º do art. 1º, ou seja, mercadorias sujeitas à substituição tributária; e **(b)** nos §§1º e 1º-A, do art. 2º, ou seja, na aquisição das mercadorias sujeitas à incidência monofásica.

Veja que o referido texto legal é expresso na impossibilidade de crédito na aquisição das mercadorias sujeitas à incidência monofásica, inclusive artigos de perfumaria, águas, cervejas e refrigerantes adquiridos pela Contribuinte.

A sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e COFINS está toda ela organizada nas Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, desde a composição da base de cálculo, às exclusões admitidas até a geração de créditos, não sendo possível ao intérprete alargar conceitos a fim de ver a geração de créditos admitida para outros dispêndios que não aqueles textualmente relacionados nesses diplomas.

No regime monofásico, a legislação impõe que o fabricante ou importador dos produtos (monofásicos) recolham o PIS/COFINS em uma alíquota diferenciada e majorada, bem como a fixação de alíquota zero de PIS/COFINS sobre a receita auferida com a venda dos mesmos pelos demais participantes da cadeia produtiva (distribuidores, atacadistas e varejistas). Decorrente lógica, não se cogita do sistema de compensação entre créditos e débitos.

Tal vedação, por sinal, também está consignada na IN SRF n.º 594, de 26/12/2005, que consolidou a legislação acerca da incidência monofásica do PIS e da COFINS.

O Contribuinte alega ainda que, o Artigo 17 da Lei 11.033, de 2004, autorizaria expressamente a apropriação de créditos de PIS e de COFINS com relação às mercadorias que estiveram sujeitas à tributação de acordo com a sistemática monofásica, além de ser inconstitucional a vedação ao aproveitamento de créditos de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

Art. 17. 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**. (Grifei)

Sobre essa matéria, restou muito bem pontuado pelo *Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire*, em seu voto como relator do **Acórdão n.º 9303-009-858**, de 11/12/2019, em que faz as ponderações, as quais concordo e faço as adaptações necessárias e complementares ao presente caso, e as adoto como razões para decidir.

Cabe aqui ressaltar que o dispositivo acima, está inserido na Lei n.º 11.033, de 2004, que instituiu o regime tributário de incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária (**REPORTO**). Tal dispositivo é um incentivo fiscal limitado aos beneficiários do aludido regime tributário. Não é decorrência necessária da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, como quer fazer crer o Contribuinte em uma leitura isolada da norma, totalmente descontextualizada de sua natureza. Portanto, tal norma tem natureza de incentivo fiscal e, por tal, deve ser interpretada de forma restritiva no contexto do REPORTO, na moldura determinada pelo art. 111, do CTN.

Entendo que tal dispositivo legal não trouxe nenhuma nova regra à apuração das contribuições, mas apenas esclareceu situações porventura controversas, conforme expressamente dispõe a exposição de motivos da MP n.º 206/2004, que originou tal norma. Trata-se apenas da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações com saídas não sujeitas ao pagamento da contribuição. Não se trata de permissão para creditamento de aquisições de produtos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições, ou em outras situações excepcionadas (como a monofasia e a substituição tributária), mas permitir a manutenção do crédito das contribuições que efetivamente foram pagas nas aquisições daqueles produtos que se sujeitarão a saídas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência

A incidência monofásica das contribuições discutidas incorre na inviabilidade lógica e econômica do reconhecimento de crédito recuperável pelos comerciantes varejistas e

atacadistas (no caso, *distribuição e comércio de artigos, materiais, produtos e/ou mercadorias em geral*), pois inexistente cadeia tributária após a venda destinada ao consumidor final, mais uma razão pela qual o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, afigura-se incompatível com este caso.

Destaca-se ainda que a Contribuinte é revendedora dos produtos sujeitos à sistemática monofásica (atividade comercial), e não produtora ou fabricante de tais produtos, não sendo possível o creditamento em relação a tais aquisições, restando evidente, portanto, que o artigo 17 da Lei 11.033, de 2004, não se aplica à atividade econômica do Contribuinte.

Por fim, os art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não foi revogado pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Este diploma legal, segundo disposição constante em seu art. 6º, alterou apenas os arts. 8º e 28 da Lei nº 10.865, de 2004, sem produzir nenhum reflexo na vedação prevista no art. 3º, I, "b", da Lei nº 10.833, de 2004, ou seja, não revoga expressa ou tacitamente o inciso I, alínea "b", do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Portanto, não assiste razão à Contribuinte e deve ser negado provimento ao recurso quanto a matéria: **apropriar créditos sobre produtos adquiridos com alíquota zero, substituição tributária ou à monofasia.**

Conclusão

Concluindo, voto no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, apenas quanto à matéria *Créditos sobre produtos adquiridos com alíquota zero ou substituição tributária*, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães (voto do Cons. Luiz Eduardo Oliveira Santos)

Declaração de Voto

A discussão trazida à apreciação desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em sede de recurso especial interposto pelo Contribuinte, refere-se à possibilidade de apropriação de créditos das contribuições de PIS e COFINS na aquisição de produtos com alíquota zero ou substituição tributária.

Sobre o tema, na sessão de julgamento realizada em 11/12/2019, foi proferido o Acórdão nº 9303-009.858, de relatoria do Ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, no sentido da impossibilidade de creditamento do PIS e da COFINS nas aquisições de insumos não sujeitos à cobrança dos referidos tributos. Na ocasião, restaram vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que entendiam pela procedência da apropriação dos créditos. As razões que embasavam o

posicionamento vencido são as mesmas explicitadas no voto vencido do Acórdão n.º 9303-009.444, de 18/09/2019.

No presente julgamento, houve a **mudança de entendimento das conselheiras Vanessa Marini Ceconello, Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que acompanharam o Nobre Relator pela negativa de provimento ao recurso especial do Contribuinte, em razão de decisão vinculante proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Tema 1093**, no qual foram objeto de análise os recursos especiais 1.894.741/RS e 1.895.255/RS, em sede de recursos repetitivos, firmando-se a seguinte tese:

[...]

1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTE.

3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem gerar créditos.

5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

[...]

(grifos nossos)

https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1093&cod_tema_final=1093

Portanto, o STJ firmou entendimento no sentido de que o art. 17, da Lei 11.033/2004, ainda que posterior aos arts. 3º, §2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, **não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) **de bens sujeitos à tributação monofásica**, contudo permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante do exposto, com fulcro no art. 62 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, negou-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello