



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.721567/2013-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.418 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrente PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

BENS. ATIVO IMOBILIZADO. IMÓVEL QUE TENHA INTEGRADO O PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA LOCATÁRIA. DESPESAS DE ALUGUEL. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 31 de julho de 2004, por força de disposição legal, as despesas com alugueis de imóveis que tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica locatária não geram créditos da contribuição.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. REVENDA TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DESPESAS. CRÉDITOS. DESCONTO. VEDAÇÃO.

As despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de caminhões utilizados na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica da contribuição não dão direito ao desconto de créditos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

Ementas:

Aplicam-se, na íntegra, as mesmas da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Adão Vitorino de Moraes, Laércio Cruz Uliana Júnior, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa,

Semíramis de Oliveira Duro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente o conselheiro Ari Vendramini, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ em Curitiba/PR que julgou improcedente a impugnação interposta contra os Autos de Infração referentes às Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e para o Programa de Integração Social (PIS), ambas com incidência não cumulativa, lavrados sem a exigência de créditos tributários, visando à retificação dos saldos credores dos créditos descontados destas contribuições, de conformidade com o Termo de Verificação Fiscal, parte integrante dos autos de infrações.

Intimada dos autos de infrações, a recorrente impugnou-os, alegando em síntese que tem direito de descontar créditos sobre as despesas com: a) alugueis de bens (imóveis) que já tenham integrado o seu patrimônio; e, b) combustíveis utilizados na frota própria.

Analisada a impugnação, aquela DRJ julgou-a improcedente conforme Acórdão n.º 06-68.251 às fls. 1806/1812, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM ALUGUEL DE IMÓVEL QUE PERTENCEU ANTERIORMENTE AO CONTRIBUINTE. VEDAÇÃO LEGAL.

A vedação para o aproveitamento de créditos da contribuição não cumulativa (PIS ou Cofins), referentes a despesas com alugueis de imóveis que já tenham integrado o seu patrimônio, vigora a partir de 31/07/2004, independentemente da data de transmissão do bem transmitido.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de apropriação de créditos sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes quanto estes são utilizados como insumo somente ocorre quando a empresa realiza a prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não havendo que se falar, portanto, em aplicação de insumos em relação às atividades estritamente comerciais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM ALUGUEL DE IMÓVEL QUE PERTENCEU ANTERIORMENTE AO CONTRIBUINTE. VEDAÇÃO LEGAL.

A vedação para o aproveitamento de créditos da contribuição não cumulativa (PIS ou Cofins), referentes a despesas com alugueis de

imóveis que já tenham integrado o seu patrimônio, vigora a partir de 31/07/2004, independentemente da data de transmissão do bem transmitido.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de apropriação de créditos sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes quanto estes são utilizados como insumo somente ocorre quando a empresa realiza a prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não havendo que se falar, portanto, em aplicação de insumos em relação às atividades estritamente comerciais.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, insistindo no reconhecimento do seu direito de descontar créditos sobre os custos/despesas com: 1) despesas com aluguel de imóvel que pertenceu anteriormente ao contribuinte: alegou que o disposto no § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, não veda o desconto de créditos sobre aluguel de imóvel que tenha integrado o patrimônio da pessoa jurídica locatária; a vedação prevista naquele parágrafo somente alcança os bens imóveis adquiridos pelo locador até 30 de abril de 2004; no presente caso, os imóveis pertencentes anteriormente à recorrente foram adquiridos pelo locador Iberê Participações Ltda., no ano de 2009, conforme demonstram os documentos acostados aos autos; a vedação em questão afronta o princípio da não cumulatividade previsto no art. 195, inciso IV, § 12, da Constituição Federal (CF) de 1988; 2) despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria: alegou que o desconto está amparado no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003; trata-se de despesas utilizadas na frota própria para entrega dos bens revendidos; citou ainda a decisão do STJ no REsp repetitivo 1.221.170/PR, concluindo que, nos termos do art. 3º, IX, daquela lei, tem direito de descontar créditos da contribuição sobre tais despesas.

Em síntese, é o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF; assim dele conheço.

As matérias opostas nesta fase recursal abrangem o direito de o contribuinte descontar créditos sobre as despesas (i) com aluguel de imóvel que lhe pertenceu anteriormente e (ii) com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria.

I) Desconto de créditos sobre despesas com aluguéis de imóveis pertencentes anteriormente ao próprio locatário

A Fiscalização glosou os créditos descontados sobre despesas com aluguéis de imóveis que anteriormente integravam o patrimônio da recorrente e, posteriormente, foram alugados por ela do novo proprietário.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, respectivamente, assim dispõem quanto ao desconto de créditos sobre despesas com aluguéis:

-Lei nº 10.637/2002:

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

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...).

- Lei n.º 10.833/2003:

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

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...).

Segundo estes dispositivos, as despesas incorridas com alugueis de prédios utilizados nas atividades da empresa, pagos a pessoa jurídica, dão direito ao desconto de créditos.

No entanto, posteriormente, foi decretada e sancionada a Lei n.º 10.865/2004, publicada no DOU em 30/04/2004, que em seu art. 31, § 3º, vedou, a partir de 31/07/2004, o desconto de créditos sobre tais despesas, literalmente:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. (destaque não original)

Conforme se verifica da redação do caput deste dispositivo legal, este trata de créditos descontados sobre encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, incorridos no mês. Também os §§ 1º e 2º tratam dos mesmos encargos. Já o § 3º, trata de despesas de outras naturezas, ou seja, de alugueis e de contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica locatária.

A título de esclarecimento, informamos que, no julgamento do RE n.º 599.316/SC, transitada em julgado em 20/04/2021, com repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que é inconstitucional o caput do art. 31 d Lei n.º 410.865/2004, conforme ementa reproduzida a seguir:

PIS – COFINS – ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO – LIMITAÇÃO – LEI N.º 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, **o artigo 31, cabeça**, da Lei n.º 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE.

A limitação temporal do aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o **ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004**, no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da não-surpresa.

Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei nº 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Conforme se verifica desta ementa o STF julgou inconstitucional apenas e tão somente o caput do art. 31 que trata do desconto de créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado adquirido até 30/04/2004.

Assim, essa decisão não se entende ao § 3º que trata de desconto sobre outras despesas e para outros períodos.

Portanto, os créditos descontados sobre despesas com aluguéis de imóveis que anteriormente integravam o patrimônio da recorrente e, posteriormente, foram locados do novo proprietário, devem ser estornados dos respectivos Dacon.

II) Despesas com combustíveis e lubrificantes

No presente caso, conforme reconhecido pela própria recorrente, em seu Recurso Voluntário, os combustíveis e lubrificantes foram utilizados na frota própria para entrega das mercadorias revendidas, ou seja, em operações de revenda de mercadorias sujeitas à tributação monofásica das contribuições.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2033, vigentes à época dos fatos geradores dos lançamentos em discussão, assim dispunham, quanto ao aproveitamento de créditos:

-Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à **alíquota zero**;

(...).

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...)

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados;

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;

(...)

O § 1º, inciso II do art. 2º, citado e transcrito trata justamente da venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, ou seja, de produtos sujeitos à tributação monofásica.

- Lei n.º 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas **à alíquota 0 (zero)**;

(...)

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).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...)

II – no inciso I do art. 1º da Lei nº10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados;

(...)

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;

(...).

O § 1º, inciso II do art. 2º, citado e transcrito trata justamente da venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, ou seja, de produtos sujeitos à tributação monofásica.

Ora, segundo os dispositivos legais citados e transcritos acima, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação monofásica, como farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e/ ou de higiene pessoal pelos produtores ou importadores não estão

sujeitas às alíquotas próprias do regime não cumulativo, 1,65 % e 7,60%, respectivamente, para o PIS e COFINS, mas a alíquotas específicas previstas na legislação.

Esses produtos estão sujeitos às contribuições para o PIS e Cofins pelo regime monofásico em que a tributação é concentrada no produtor e/ ou importador de tais produtos, nos termos da Lei n.º 10.147/2000, literalmente:

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

(...)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e

(...)

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples

De acordo com os dispositivos legais citados e transcritos, os bens sujeitos ao regime monofásico estão sujeitos à tributação concentrada no produtor e/ ou importador; as receitas decorrentes de suas revendas estão sujeitas à alíquota de 0,0 % (cento) e não integram a base de cálculo das contribuições.

Também, segundo esses mesmos dispositivos, o desconto de créditos sobre custos/despesas, elencados no inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, não beneficia as operações de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica, inclusive sobre fretes na operação de vendas e sobre combustíveis e lubrificantes.

Visando à consolidação das normas relativas ao PIS e a Cofins, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019, na qual tomou o cuidado de diferenciar a possibilidade do desconto de créditos sobre despesas com fretes nas operações de revenda de bens sujeitos à incidência monofásica dos demais, assim dispondo:

Art. 181. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos a:

(...)

V – frete na operação de venda de bens e serviços, nos casos dos arts. 169 e 171, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Art. 169. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de bens para revenda

(...)

Art. 170. Não darão direito a crédito os valores das aquisições, para revenda, de

I - produtos sujeitos à tributação concentrada, referidos nos arts. 89 e 92; e

II - produtos em relação aos quais a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins foram pagas por substituição tributária.

(...).

Art. 171. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de

I - bens e serviços, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços.

Portanto, os créditos descontados sobre despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria da recorrente devem ser estornados dos respectivos Dacon e da sua escrita contábil.

Em face do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes