



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

Processo n° 10280.720983/2010-39
Recurso n° 949.414 Voluntário
Acórdão n° **3802-001.380 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 23 de outubro de 2012
Matéria PIS - RESSARCIMENTO
Recorrente MONTECARLO VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO DE COBRANÇA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO PELO COMERCIANTE ATACADISTA E VAREJISTA. VEDAÇÃO LEGAL.

No regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PISI/Pasep, por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista e varejista o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições de produtos sujeitos ao regime monofásico de cobrança da referida Contribuição.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). INEXISTÊNCIA DO CRÉDITO. NÃO-HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. COBRANÇA DO DÉBITO CONFESSADO.

A inexistência do crédito implica não homologação da compensação realizada e exigibilidade do débito confessado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator

EDITADO EM: 01/11/2012

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira. Ausentes os Conselheiros Solon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão proferido pelos membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ – Belém/PA, em que, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de atos normativos.

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VEDAÇÃO.

A possibilidade de manutenção dos créditos prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem descrever os fatos relevantes registrados nos autos até a prolação da decisão de primeiro grau, reproduzo a seguir o relatório encartado no Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito de PIS (fls. 3/5), no valor de R\$ 8.712,77, relativo ao 2º trimestre/2006. Consta dos autos DCOMP com a utilização do crédito.

O Serviço de Fiscalização da DRF/Belém, por meio do Relatório acostado nas folhas 21 a 24 apurou a inexistência do direito creditório pleiteado. Com base no mencionado Relatório, o Chefe do Serviço de Fiscalização da DRF/Belém emitiu o Despacho Decisório nº 541/2011 indeferindo o Pedido de Ressarcimento (fl. 25).

A DRF/Belém através do Parecer SEORT nº 850/2011 e do Despacho Decisório nº 832/2011 (fls. 26/27) não homologou as compensações declaradas na DCOMP 23064.43251.200209.1.3.10-5905.

Cientificada em 01/12/2011 (AR à fl. 35) a interessada apresentou, tempestivamente, em 26/12/2011, manifestação de inconformidade (fls. 71/96) na qual, alega:

*a) A decisão guerreada não merece prosperar, haja vista que está alicerçada em bases frágeis - visto que sequer houve atenção do AFRFB em fundamentar sua decisão, negando vigência à Lei Federal específica, **restringindo direito assegurado por lei com base em Instrução normativa** e violando o princípio da igualdade em razão de dar tratamento tributário diverso em razão do tipo de atividade exercida, como expor-se-á a seguir;*

b) Não bastasse a ausência de pressupostos de validade macularem o ato em questão, a ausência de fundamentação e irregularidade de forma causam ao recorrente grave cerceamento de seu direito de defesa;

c) Com efeito, não há possibilidade jurídica de garantir uma defesa eficaz dos direitos do recorrente se o ato sancionatório não possui fundamentação fático jurídica ou forma legal.

d) Faz-se necessário o recorrente ter conhecimento amplo e irrestrito dos motivos determinantes do não atendimento do seu pleito. É imprescindível que a autoridade fiscal indique os fundamentos legais que inviabilizam, no seu entender, o deferimento de seu direito. Da mesma forma, é imprescindível que o ato administrativo, principalmente os sancionatórios, respeitem à forma legal, ou seja, que expressamente defiram ou indefiram o pedido.

e) A ausência destes requisitos do ato administrativo inviabilizam a regular prática do direito de defesa do recorrente, o que macula de ilegalidade o próprio ato, que deve ser anulado em obediência ao art. 5º, LV da Constituição Federal;

f) Caso a preliminar de nulidade do ato administrativo seja ultrapassada, o que só se admite para argumentar, e visando tentar proceder, mesmo que sem parâmetros, a defesa da recorrente passamos a expor as razões de fato e direito a seguir delienadas;

g) Com o advento da Lei nº 11.033, de 2004, os revendedores de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, quando adquirirem produtos sujeitos à alíquota 0 (zero) na saída, como ocorre com os sujeitos a tributação "monofásica", poderão proceder a escrituração e manutenção do PIS e da COFINS decorrente das aquisições realizadas dos fabricantes e importadores;

*h) O artigo 17, da Lei nº 11.033/04, autoriza a manutenção pelo revendedor dos créditos decorrentes de venda com **suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência;***

i) Diante da clareza do art. 17, da Lei nº 11.033/04, não há como negar aos atacadistas ou varejistas de qualquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica (combustíveis, medicamentos, determinadas máquinas e veículos, autopeças, pneus e câmaras-de-ar etc.) o direito ao crédito relativo à aquisição destes produtos;

j) A vedação aos créditos nos casos de incidência monofásica, bem como dos produtos constantes da Lei nº 10.485/02, apenas prevalecia enquanto em vigor a redação original da Lei nº 10.833/03, em especial incisos III e IV, do § 3º, do art. 1º;

k) No que tange as vendas dos produtos e mercadorias arrolados no § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.833/03, somente os produtores e importadores estão impedidos da manutenção dos créditos, o que não se aplica aos revendedores das mesmas mercadorias e produtos;

l) E mesmo que se entenda que a restrição do § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.833/03 alcançava as vendas por comerciantes atacadistas e varejistas, também após as alterações perpetradas pela Lei nº 10.865/04, o que se admite por mera hipótese, tal restrição restou afastada pelo art. 17, da Lei nº 11.033/04;

m) O referido art. 17, da Lei nº 11.033/04, a claras luzes, por ser norma posterior, regulando a mesma matéria - alcance do direito de crédito - **revogou o comando do art. 3º, L b, da Lei nº 10.833/03**, que negava o aludido direito ao crédito, nos termos do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil;

n) Em hipótese alguma pode-se permitir que Instrução Normativa faça o papel de Lei, restringindo, limitando um direito que a Lei instituiu sem fazer as restrições que tenta impor a RFB. Não pode a RFB legislar por meio de Instrução Normativa, simplesmente porque ela não é LEI;

o) Entretanto, contrariando o princípio constitucional da legalidade e extrapolando sua competência, a Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, editada pela Receita Federal, impôs limitação à fruição do direito a manutenção dos créditos em comento não prevista na lei que pretensamente veio normatizar;

p) Assim, se o legislador, por meio art. 17 da Lei nº 11.033/2004, instituiu o direito do contribuinte manter os créditos decorrentes das vendas no mercado interno realizadas com isenção, suspensão, alíquota zero e não incidência, ele o fez traçando suas próprias condicionantes previstas no citado artigo. Ou seja, se verificada a ocorrência de uma das hipóteses previstas, terá o contribuinte direito de manter os referidos créditos;

q) Ilegal, portanto, a Instrução Normativa nº 594/2005 limitar o exercício do direito ao estabelecer, condicionar quais produtos vendidos nas condições expressas pela lei (isenção, suspensão, alíquota zero e não incidência) geram direito à **manutenção do crédito e quais não geram**;

r) Apesar dos argumentos acima delineados a RFB passou a partir de 2007 a adotar entendimento contrário à possibilidade de manutenção dos créditos aqui discutidos, de forma que além de negar vigência à Lei Federal, passou a Constituição Federal, ao desrespeitar o princípio da igualdade tributária previsto em seu art. 150, II;

s) O princípio da igualdade proíbe que seja estabelecido um tratamento diferenciado entre os contribuintes em uma mesma situação sem que haja critérios legitimadores dessa diferenciação entre os mesmos. Ou seja, para que haja discriminação, devem existir motivos razoáveis para tal. No caso em questão, inexistente motivação para o ato segregador, razão pela qual a negativa de manutenção dos créditos ora pleiteados viola o princípio da igualdade tributária, como será demonstrado a seguir;

t) Ademais, o próprio artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 não faz (e nem poderia) nenhuma distinção em relação à forma de tributação da origem do crédito. Aliás, a parte final do dispositivo, exige apenas que os créditos estejam vinculados a essas operações de venda;

u) Desta forma, conclui-se que qualquer limitação à manutenção dos créditos decorrentes da venda de produtos sujeitos ao regime "monofásico", estando o contribuinte vinculado à sistemática da não cumulatividade, é inconstitucional por violar o princípio da igualdade tributária.

Ao final, requer que:

a) Seja declarada a nulidade do ato administrativo;

b) Caso seja ultrapassada a preliminar argüida, pugna pela reforma da decisão.

Em 20/04/2012, a Interessada foi cientificada do referido Acórdão. Inconformada, em 21/05/2012, apresentou o presente Recurso Voluntário, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na presente manifestação de inconformidade.

No final, requereu que a reforma do Acórdão recorrido e, por consequência, a homologada a compensação declarada.

Em 04/06/2012, os presentes autos foram enviados a este E. Conselho. Na Sessão de junho 2012, mediante sorteio, foram distribuídos para este Conselheiro, em conformidade com o disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

É o relatório.

Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/11/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05

/11/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 25/01/2013 por REGIS XAVIER HOLA

NDA

Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso é tempestivo, foi apresentado por parte legítima, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, incluindo o limite alçada, portanto, dele tomo conhecimento.

Da preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

No presente Recurso, a Interessada reiterou a alegação de nulidade do Despacho Decisório, com base no argumento de que, além da ausência dos pressupostos de validade, o citado ato não possuía a fundamentação fático-jurídica nem a forma instituída em lei, causando grave cerceamento ao seu direito de defesa.

Não assiste razão à Recorrente, pois, o contestado Despacho Decisório atende adequadamente os pressupostos de validade, posto que proferido por autoridade competente e na forma estabelecida no artigo 285, II, da Portaria MF nº 125, de 2009, e no art. 57 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

Além disso, o referido Despacho foi devidamente motivado, em conformidade com o disposto no § 1º do art. 50¹ da Lei nº 9.784, de 1999, pois, dele faz parte os fundamentos de fato e de direito aduzidos no Relatório Fiscal de fls. 29/30, os quais permitiram à Recorrente pleno conhecimento da razão da glosa do valor do crédito pleiteado, o que é confirmado pela robusta defesa colacionada aos autos.

Por todas essas razões, fica demonstrado que o contestado Despacho Decisório não apresenta qualquer mácula que possa conspurcar a sua validade.

Com base nessas considerações, rejeito a presente preliminar de nulidade.

Do mérito.

No mérito, a controvérsia limita-se questão atinente ao direito de a Recorrente creditar-se do valor da Contribuição para o PIS/Pasep paga pelos fabricantes e importadores de veículos, autopeças, pneus novos de borracha e câmaras-de-ar de borracha, nos termos do regime monofásico instituído pela Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002.

Alegou a Interessada que, na condição de varejista, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, assegurava-lhe o direito de creditar-se do valor da referida Contribuição para o PIS/Pasep paga pelos fabricantes ou importadores dos referidos produtos, pois, o citado preceito legal, havia revogado o art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.833, de 2003.

Por sua vez, a Turma de Julgamento *a quo* manteve o Despacho Decisório, com base no argumento de que o citado art. 17 não havia revogado o referido preceito legal nem tampouco tinha o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei expressamente vedava.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

- I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
- II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
- [...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Previamente, é oportuno esclarecer que, a partir da vigência das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, ao lado dos regimes de cobrança cumulativo, monofásico e de substituição tributária, anteriormente vigentes, passou a existir o regime não-cumulativo de cobrança das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, mantendo cada um dos regimes as peculiaridades em relação à forma de apuração das referidas Contribuições, por conseguinte, as regras de um regime não pode ser aplicada ao outro, por exemplo, as regras do regime cumulativo não se aplicam ao regime de substituição tributária, assim como as regras do regime monofásico não se aplicam ao regime da não-cumulatividade.

No caso em apreço, pretende a Recorrente utilizar os créditos relativo às aquisições dos produtos sujeitos ao regime monofásico, que, como próprio nome sugere, a cobrança das citadas Contribuições realiza-se de forma concentrada, em única fase, na operação de venda realizada pelo produtor ou importador e excluída da cobrança as operações seguintes da cadeia de comercialização do produto, normalmente, as operações de venda no atacado e varejo. Logo, se não há cobrança das referidas Contribuições nestas etapas, por conseguinte, as aquisições também não geram o direito a crédito.

O direito de dedução ou apropriação dos referidos crédito dar-se apenas em relação às aquisições dos produtos submetidos ao regime não-cumulativo, em que a cobrança ocorre de forma plurifásica, o que exclui os produtos sujeitos ao regime de tributação monofásica.

Por força dessa característica, nos citados diplomas legais consta disposição expressa que veda o direito de creditamento nas operações de aquisição de produtos sujeitos a outros regimes de cobrança. No âmbito do regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, tal proibição encontra-se determinada no art. 3º, I, “b”, combinado com o disposto no § 1º do art. 2º, ambos da Lei nº 10.637, de 2002, cujos dispositivos relevantes para o caso em tela seguem reproduzidos a seguir:

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)*

[...]

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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 deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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)

*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)*

*V - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (**pneus novos de borracha**) e 40.13 (**câmaras-de-ar de borracha**), da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...] – grifos não originais.

O referido preceito legal, inequivocamente, veda o direito de descontar crédito em relação às receitas decorrentes das operações de revenda (geralmente atacado e varejo), submetidos ao regime de tributação monofásica, em especial, os produtos revendidos pela Recorrente, relacionados nos incisos III a V do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002.

Ora, se não é permitido o desconto do crédito, não há que se falar em sua manutenção, por uma razão óbvia: não se pode manter o que não existe.

Aliás, a manutenção do crédito somente ocorrerá nas hipóteses em que, previamente, admitido o crédito, compreendendo apenas às aquisições dos produtos submetida ao regime da não-cumulatividade, inclusive as receitas decorrentes das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, conforme estabelecido no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, a seguir transcrito:

*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. (grifo não original)*

Em relação ao direito de crédito, o referido preceito legal estendeu aos produtos revendidos com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, o mesmo tratamento conferido aos produtos revendidos com tributação normal, no âmbito do regime da não-cumulatividade das referidas Contribuições, ampliando o regime da não-cumulatividade para os produtos vendidos com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O referido art. 17 não revogou o art. 3º, I, “b”, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, conforme alegou a Recorrente. Ele apenas ampliou as possibilidades do direito de crédito previsto no regime da não-cumulatividade, sem qualquer alteração nas regras do regime monofásico de cobrança das referidas Contribuições.

Também não procede a alegação da Recorrente de que a Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, era ilegal, pois, o referido Ato normativo apenas explicitou o sentido e alcance normativo contido nos preceitos legais anteriormente transcritos.

Portanto, trata-se de ato que está em perfeita consonância com os princípios da legalidade e da hierarquia das normas.

Por fim, não tem respaldo jurídico, alegação da Recorrente de que a negativa da manutenção dos créditos em apreço contrariava o princípio da igualdade tributária, uma vez que atribuía tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontravam na mesma situação.

Com efeito, a concessão de créditos aos atacadistas e varejistas dos produtos sujeitos a cobrança monofásica, hipótese admitida apenas para argumentar, a meu ver, é que afrontaria de forma direta o princípio da igualdade tributária, pois, na prática, além do benefício do não pagamento das citadas Contribuições na operação de revenda, haveria ainda a concessão de um benefício fiscal, na forma de crédito, sem qualquer previsão legal e em total afronta ao disposto no art. 176 do CTN.

Na prática, a aplicação desse entendimento implicaria desoneração de toda a cadeia de comercialização de produtos notoriamente adquiridos por setores mais aquinhoados da sociedade, haja vista que o valor cobrado na etapa inicial da cadeia seria devolvido integralmente no final, contrariando o que determina o princípio da equidade na forma de participação no custeio da seguridade social, previsto no inciso V do art. 195 da CF/1988.

Se há vedação a dedução do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep pleiteado pela Recorrente, inexistente o direito creditório utilizado na presente DComp, o que inviabiliza a homologação da compensação declarada.

Por todo o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao presente Recurso, para manter na íntegra o Acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento