



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

Processo nº 10320.000931/2005-61
Recurso nº 168.753 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.859 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2010
Matéria PIS/PASEP - COMPENSAÇÃO
Recorrente ITUMAR DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA DE CERVEJAS, ÁGUAS E REFRIGERANTES. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. DIREITO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por força da técnica legal de tributação concentrada nos fabricantes e importadores de cervejas, águas e refrigerantes, denominada de tributação monofásica, as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas, decorrentes da revenda desses produtos, são submetidas à alíquota zero das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, sendo expressamente vedado, de outra parte, o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses produtos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena. Ausente a Conselheira Nanci Gama. O Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes declarou-se impedido de votar.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro- Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento- Relator.

Assinado digitalmente em 21/12/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, 27/12/2010 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Autenticado digitalmente em 21/12/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO

Emitido em 01/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

EDITADO EM: 21/12/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, José Fernandes do Nascimento e Luciano Pontes de Maya Gomes.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 08-13.489, de 13 de junho de 2008 (fls. 40/46), proferido pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Fortaleza/CE (DRJ/FOR), em que, por unidade de votos, indeferiram a solicitação, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA DE CERVEJAS, ÁGUAS E REFRIGERANTES. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

Em razão da técnica legalmente implementada de tributação concentrada nos fabricantes e importadores de cervejas, águas e refrigerantes, as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a venda desses produtos são submetidas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep, sendo expressamente vedado, de outra parte, o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses bens.

Solicitação Indeferida

Por bem descrever os fatos, transcrevo a seguir o relatório encartado no Acórdão recorrido:

Trata-se de manifestação de inconformidade com a decisão da Delegacia da Receita Federal de São Luís/MA, que indeferiu pedido de restituição de créditos oriundos da aquisição de bebidas referidas no art. 49 da Lei nº 10.833/04, na qualidade de distribuidora e revendedora, tendo em vista a sistemática de incidência não-cumulativa adotada para as contribuições do PIS e COFINS.

Entendeu a DRF que a pretensão da requerente encontra óbice na legislação que rege a matéria, conforme conclusão às fls. 16.

Inconformada, a requerente impugnou o ato denegatório (fls. 28/38), alegando em síntese o seguinte:

Que realmente opera única e exclusivamente com os produtos a que alude o art. 49 da Lei nº 10.833/04 e, por conseguinte, sua receita bruta não está sujeita a recolhimento de PIS e Cofins, em função do disposto no art. 50 da mesma Lei.

Por outro lado, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 assegura a manutenção de créditos quando vendas sejam efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da COFINS e do PIS, revogando disposições legais que vedavam esse direito.

A Instrução Normativa SRF nº 404, de 12/03/2004 não se presta para regulamentar o previsto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, pois além de ser anterior a mencionada Lei se colide com esta.

Discorre sobre as sistemáticas de substituição tributária em suas várias vertentes, para concluir que mesmo em se tratando de incidência monofásica do tributo, como no caso em espécie, não se pode esquecer que referida incidência reflete sobre toda a cadeia produtiva, onerando-a. Assim, para resguardar os interesses do contribuinte que se encontra no final da cadeia produtiva, o legislador permitiu que aquele mantivesse os créditos vinculados a essas operações, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Pugnou pelo deferimento do seu pleito com a conseqüente homologação da compensação declarada.

É o relatório.

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele cientificada a Autuada, por via postal (fl. 51), em 14/07/2008. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 55/71, protocolado em 13/08/2008 (fl. 54), reapresentado as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória e propugnando, ao final, pelo provimento do presente Recurso, reconhecimento do direito creditório e homologação das compensações.

Em cumprimento aos despachos de fls. 73/74, os presentes autos foram enviados a este e. Conselho. Na Sessão de agosto do corrente ano, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

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, portanto, dele tomo conhecimento.

Do objeto da presente controvérsia.

Nos presentes autos, informou a Interessada a compensação do valor (R\$ 69.232,64) do crédito da contribuição para o PIS/Pasep do 1º trimestre de 2005 (fl. 05), com o débito tributário discriminado na Declaração de Compensação de fl. 01.

No formulário de fl. 03, a Interessada informou que o suposto valor compensado decorria de crédito da contribuição para o PIS/Pasep apurado de acordo com o artigo 17 da Lei 11.033, de 2004, combinado com o disposto no artigo 50, inciso I, da Lei 10.833, de 2003.

Por meio do Despacho Decisório de fls. 13/17, o titular da Unidade da Receita Federal de origem não homologou as compensações declaradas, com o argumento de que não existia o crédito utilizado na compensação em tela, uma vez que a Interessada exercia o comércio varejista de bebidas, cuja receita de venda estaria submetida ao regime de tributação monofásica, excepcionada do regime da não-cumulatividade e sujeita a alíquota zero, logo, não havia que se cogitar de débito nem crédito das referidas Contribuições.

Por sua vez, a Turma julgadora de primeiro grau manteve a não homologação das referidas compensações, também com base no argumento de que, em razão da técnica de tributação concentrada nos fabricantes e importadores das referidas bebidas, as receitas de venda de tais produtos pelos comerciantes atacadistas e varejistas seriam “submetidas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sendo expressamente vedado, de outra parte, o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses bens”.

Por outro lado, no presente Recurso, sustentou a Interessada que, a despeito da alíquota zero aplicável às operações de venda de cervejas, águas e refrigerantes, ela teria direito ao crédito relativo às aquisições dos referidos produtos junto ao fabricante, conforme expressamente reconhecido no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Assim, fica evidenciado que a presente controvérsia diz respeito ao direito de crédito das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, referente à aquisição de cervejas, águas e refrigerantes, produtos revendidos pelas pessoas jurídicas que exercem a atividade de comércio varejista de bebidas, atividade exercida pela Interessada.

I – DO MÉRITO

No presente Recurso, alegou a Interessada que, por força do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, teria direito ao crédito das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidente sobre às aquisições de cerveja, água e refrigerante junto aos fabricantes, apesar de a receita de venda de tais produtos estar sujeita a alíquota zero.

Antes de adentrar na análise da presente controvérsia, é oportuno fazer uma rápida digressão sobre as formas de tributação das referidas contribuições.

Das formas de tributação das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Até o advento das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, a tributação das pessoas jurídicas de direito privado pelas contribuições para o PIS/Pasep e Cofins era feita segundo a **sistemática da cumulatividade** e dos **regimes especiais de tributação**. Após a vigência das referidas Leis, ao lado dos citados regimes, foi instituída a **sistemática da não-cumulatividade**, para fins de apuração e cobrança das referidas Contribuições.

De acordo com a sistemática da cumulatividade, a apuração do valor das referidas Contribuições era feita mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (Contribuição para o PIS/Pasep) e 3,00% (Cofins) sobre a receita das vendas, sem direito a dedução de qualquer valor a título de crédito. Atualmente, essa modalidade de tributação é reservada, em termos gerais, para as pessoas jurídicas não tributadas pelo lucro real (lucro presumido, Simples Nacional etc).

Por sua vez, no regime da não-cumulatividade, as alíquotas foram majoradas para 1,65% (para a Contribuição para o PIS/Pasep) e 7,60% (Cofins), porém, passou a ser permitida a dedução dos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, discriminados nas respectivas Leis. Segundo essa nova sistemática, do confronto entre os débitos (calculados mediante aplicação das ditas alíquotas sobre as receitas de venda) e os créditos (calculados mediante aplicação das ditas alíquotas sobre valor dos custos, despesas e encargos) que poderá resultar em contribuição a pagar ou saldo credor, a ser transferido para os períodos seguintes. Neste regime, regra geral, estão incluídas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, com as exceções estabelecidas em dispositivos legais diversos.

Paralelamente aos dois regimes gerais, continuou em vigor os denominados regimes especiais de tributação que tem como característica o fato de a incidência dar-se em relação ao tipo de receita de venda de determinados produtos, sendo irrelevante a condição ou a forma tributação pelo Imposto de Renda da pessoas jurídica.

Dentre esses regime especiais, pela pertinência ao caso em tela, cabe destacar o intitulado **regime monofásico ou de alíquota concentrada**. De acordo com esse regime, o importador ou fabricante tem suas alíquotas majoradas, de modo a incorporar os efeitos da incidência das fases posteriores da cadeia de negócios (atacado e varejo). Em contra-partida, os comerciantes atacadistas (ou distribuidores) e varejistas têm as alíquotas das referidas Contribuições reduzidas a zero.

Em suma, pode-se dizer que as características principais do regime monofásico são (i) a concentração da cobrança das ditas Contribuições em uma única fase da cadeia de negócios, substituindo as incidências das etapas seguintes, e (ii) as receitas serem decorrentes da venda de determinados produtos, tais como combustíveis, produtos farmacêuticos e bebidas (caso em apreço).

Da tributação das receitas de venda de cerveja, água e refrigerante pelas contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Conforme mencionado precedentemente, a partir da vigência dos citados diplomas legais, a cobrança e apuração das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a receita de venda de cerveja, água e refrigerante passou a ser realizada segundo o regime de incidência monofásica, concentrada na fase primeira da cadeia de venda de tais produtos, ou seja, nos fabricantes (produto nacional) e importadores (produtos estrangeiros).

No período de apuração dos créditos em apreço, a matéria estava disciplinada nos arts. 49 e 50 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, *in verbis*:

*Art. 49. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos **importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização** dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante), todos da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, respectivamente, com a aplicação das alíquotas de 2,5% (dois*

inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento).

§ 1º O disposto neste artigo, relativamente aos produtos classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água, refrigerante e cerveja sem álcool.

§ 2º A pessoa jurídica produtora por encomenda dos produtos mencionados neste artigo será responsável solidária com a encomendante no pagamento das contribuições devidas conforme o estabelecido neste artigo.

Art. 50. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS em relação às receitas auferidas na venda:

*I - dos produtos relacionados no art. 49, por **comerciantes atacadistas e varejistas**, exceto as pessoas jurídicas a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996;*

(...) (grifos não originais)

Opcionalmente, as pessoas jurídicas que auferissem os referidos tipos de receita poderiam adotar o regime especial de apuração e de pagamento das referidas Contribuições, com base em valores fixados por unidade de litro do produto (alíquota específica), nos termos do art. 52¹ da Lei nº 10.833, de 2003.

De acordo com a referida técnica de tributação especial, a cobrança e apuração das ditas Contribuições, incidentes sobre as receitas de venda dos citados produtos, era realizada em fase única, da seguinte forma:

- a) **nos importadores e fabricantes:** os débitos eram calculados mediante a aplicação das alíquotas de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento), para a Cofins;
- b) **nos atacadistas e varejistas:** não havia débitos, pois as alíquotas foram reduzidas a zero, de outra parte, sendo vedado o direito ao crédito, relativamente à aquisição dos respectivos produtos, nos termos seguir exposto.

Da vedação do direito ao crédito nas aquisições de cerveja, água e refrigerante pelos comerciantes atacadistas e varejistas.

No que tange aos comerciantes atacadistas e varejistas, há expressa vedação legal ao desconto de crédito relativo às aquisições dos citados produtos. Em relação à

¹ “Art. 52. A pessoa jurídica industrial dos produtos referidos no art. 49 poderá optar por regime especial de apuração e pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados por unidade de litro do produto, respectivamente, em:

I – água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, R\$ 0,0212 (duzentos e doze décimos de milésimo do real) e R\$ 0,0980 (noventa e oito milésimos do real);

II - bebidas classificadas no código 2203 da TIPI, R\$ 0,0368 (trezentos e sessenta e oito décimos de milésimos do real) e R\$ 0,1700 (dezessete centésimos do real);

III - preparações compostas classificadas no código 2106.90.10, ex 02, da TIPI, para elaboração de bebida refrigerante do capítulo 22, R\$ 0,1144 (um mil, cento e quarenta e quatro décimos de milésimo do real) e R\$ 0,5280 (quinhentos e vinte e oito milésimos do real).

(...):

Contribuição para o PIS/Pasep, tal proibição encontra-se determinada na alínea “b” do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, a seguir transcrita:

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) no § 1º do art. 2º desta Lei;

(...) (grifos não originais).

No que concerne à Cofis, a vedação encontra-se disposta na alínea “b” do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação da Lei nº 10.865, de 2004, que segue reproduzida:

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) no § 1º do art. 2º desta Lei;

(...)

Em consonância com o disposto nos transcritos preceitos legais, a referida modalidade de receita foi excluída da sistemática de tributação não-cumulativa, expressamente determinado nos incisos VIII e IX do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação da Lei nº 10.865, de 2004, e da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, que seguem transcritos:

Lei nº 10.637, de 2002:

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:

(...)

VIII - no art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI;

IX - no art. 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI;

(...)

Lei nº 10.833, de 2003:

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: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

VIII – no art. 49 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

IX - no art. 52 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...)

Assim, fica cabalmente demonstrado que, por força dos referidos preceitos legais, a receita auferida (pelos atacadistas e varejistas) na revenda dos citados tipos de bebidas está expressamente excluída da sistemática da não-cumulatividade, não estando, por conseguinte, sujeita a incidência de alíquota positiva nem tampouco ao direito a crédito.

Corroborando o asseverado, a forma de apuração do crédito das referidas Contribuições, determinada para a pessoa jurídica que obtenha receita sujeita a regimes distintos tributação, nos termos do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que seguem reproduzidos:

Lei nº 10.637, de 2002:

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

(...)

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, **em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.***

(...) (grifos não originais)

Lei nº 10.833, de 2003:

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

(...)

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, **em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.***

(...) (grifos não originais)

De acordo com os mencionados comandos legais, resta claro que apenas a receita sujeita a incidência não-cumulativa gera crédito a ser utilizado no abatimento dos débitos das referidas Contribuições.

Do significado e alcance jurídicos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

No presente Recurso, sustentou a Interessada que, a despeito da alíquota zero aplicável às operações de venda de cervejas, águas e refrigerantes, ela teria direito ao crédito relativo às aquisições dos referidos produtos junto ao fabricante, conforme expressamente reconhecido no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Não assiste razão a Recorrente. O citado preceito legal, não comporta tal conclusão, conforme observa-se de sua redação, *in verbis*:

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.

Da leitura do transcrito comando legal, resta indubitável que ele se aplica, exclusivamente, a **manutenção** de créditos, calculados sobre custos, encargos e despesas que tenham antes sofrido a tributação das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, segundo sistemática da não-cumulatividade.

Como visto, por força do art. 2º, § 1º, incisos VIII e IX, e do art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004 (arts. 21 e 37), e pela Lei nº 10.925, de 2004 (arts. 4º e 5º), é expressamente vedado descontar créditos calculados em relação aquisições de bebidas, adquiridas para revenda, submetidas ao regime de tributação estabelecido nos artigos 49 e 52 da Lei nº 10.833, de 2003.

Analizando a redação do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, verifica-se que ele utiliza o vocábulo “manutenção” dos créditos. Por outro lado, a alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, veda a utilização de crédito na aquisição de produtos relacionados nos artigos 49 e 52 da Lei nº 10.833, de 2003. Logo, ao invés de manutenção de crédito, como alegado pela Recorrente, o citado comando legal proíbe expressamente aos atacadistas e varejistas o direito de crédito nas aquisições de tais produtos.

Assim, ao se referir à “manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados” às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, o dispositivo em análise, na verdade, está se referindo aos créditos relativos aos custos, encargos e despesas legalmente autorizados a gerar créditos das ditas Contribuições, no âmbito do regime de incidência não-cumulativa, sem contudo alterar a força normativa do inciso alínea “b” do I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que, de forma expressa, veda a utilização de crédito relativo às aquisições dos produtos revendidos, cuja receita está sujeita aos regimes especiais de tributação, especificamente, o de incidência monofásica em apreço.

Ademais, tendo em conta a natureza específica de cada uma das sistemáticas de apuração e cobrança das citadas Contribuições anteriormente abordadas, não vislumbro qualquer incompatibilidade entre o disposto na alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e o estabelecido no art. 17 da Lei 11.033, de 2004.

Na verdade, ambos os preceitos legais tratam de sistemáticas distintas de tributação, não podendo o regramento de uma ser invocado para fins de apuração e cobrança por meio de outra sistemática, sem que haja grave distorção nos regimes de apuração e cobrança das referidas Contribuições.

Corroborando o asseverado, o fato de a Lei nº 11.033, de 2004, não conter cláusula de revogação expressa da alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, conforme exigido no art. 9º² da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.

Obviamente, também não se aplica ao caso a figura da revogação tácita, segundo a qual a lei posterior revoga a anterior com ela incompatível, pois, conforme precedentemente demonstrado, inexistente qualquer incompatibilidade entre o disposto na alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e o estabelecido no art. 17 da Lei 11.033, de 2004, posto que tais dispositivos tratam de matérias distintas, respectivamente, (i) vedação de concessão de crédito, no âmbito dos regimes especiais de incidência, e (ii) manutenção de créditos relativos aquisições vinculadas às receitas exoneradas de tributação pelas ditas Contribuições, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

Cabe destacar ainda que existe uma diferença marcante entre a previsão de alíquota zero prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e aquela estabelecida no inciso I do art. 50 da Lei nº 10.833, de 2003. A primeira visa exonerar determinada receita de venda da cobrança das citadas Contribuições, ao passo que a segunda tem por objetivo a implementação da técnica de apuração e cobrança de forma concentrada ou monofásica.

No caso em tela, caso fosse acatado o entendimento esposado pela Recorrente, o que se admite apenas para fins argumentativos, teria direito ao crédito tanto o comerciante atacadista quanto o varejista. Em decorrência, com a fruição dos créditos por ambos os contribuintes, chegar-se-ia ao absurdo de a Fazenda Nacional recolher um valor para em seguida devolvê-lo em dobro.

Além disso, tal procedimento levaria a concessão de um “benefício fiscal” completamente esdrúxulo, que afrontaria toda a lógica e racionalidade da forma de financiamento da seguridade social, baseada na solidariedade de toda a sociedade, conforme disposto no art. 195 da Constituição Federal.

O suposto “benefício fiscal” apresentaria contornos ainda mais graves, tendo em conta que ele favoreceria um setor econômico que se caracteriza pelo fornecimento de produtos supérfluos e, na sua maioria, nocivos à saúde da população. Em decorrência, chegar-se-ia ao disparate de as receitas de venda de produtos essenciais, a exemplo dos produtos alimentícios, arcarem com uma incidência normal das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, enquanto que a receita de venda de bebidas passaria a ser desonerada da cobrança de tais Contribuições e ainda contemplada com um “benefício fiscal” adicional, correspondente ao valor recolhido pelo fabricante e importador, a ser suportado pela Fazenda Nacional.

² "Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas". (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

Ante o exposto, fica amplamente demonstrado que, seja pela prisma estritamente jurídico, seja pelo lado racional que norteia a técnica da tributação concentrada, as receitas dos comerciantes atacadistas e varejistas decorrentes das vendas de cervejas, águas e refrigerantes estão sujeitas à alíquota zero das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, sendo expressamente vedado, de outra parte, o aproveitamento dos créditos atinentes às aquisições desses bens dos fabricantes e importadores, únicos responsáveis pela apuração e recolhimento das ditas Contribuições incidentes em toda a cadeia de venda.

Da natureza jurídica da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.

No presente Recurso, alegou ainda a Interessada que, ao regulamentar a tributação dos produtos relacionados nos arts. 49 e 50 da Lei nº 10.833, de 2003, o inciso VI do art. 23³ da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, criou um novo regime jurídico não previsto na citada Lei.

Com a devida vênia, mais uma vez incorre em equívoco a Recorrente.

Inicialmente, cabe esclarecer que o art. 23 da citada Instrução Normativa trata das normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a Lei nº 10.833, de 2003, enquanto o disposto nos artigos 49, 50 e 52 da Lei nº 10.833, de 2003, trata do regime de apuração e cobrança das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins devidas pelas pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de cervejas, águas e refrigerantes, a partir da vigência da referida Lei. Por conseguinte, o citado art. 23 não tratou da forma de tributação estabelecida nos referenciados preceitos legais, que se encontravam vigentes no período de apuração dos supostos créditos pleiteados nos presentes autos.

Assim, fica esclarecido que a citada Instrução Normativa em destaque, não tratou da regulamentação da forma tributação prevista nos arts. 49, 50 e 52 da Lei nº 10.833, de 2003, nem tampouco do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Ademais, não criou qualquer novo regime de incidência tributária para as citadas Contribuições.

De fato, a dita Instrução Normativa dispôs, exclusivamente, acerca da incidência não-cumulativa da Cofins, na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, sem acrescentar, em relação a esse ponto, qualquer inovação ao conteúdo normativo da referida Lei.

Dessa forma, contrariamente ao alegado pela Recorrente, a citada Instrução Normativa nada mais fez do que reproduzir o que já se encontrava expressamente determinado na dita Lei, portanto, nada inovando nem colidindo com qualquer preceito legal, especialmente, com o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Além disso, cabe ressaltar que a referida Instrução Normativa cumpre função meramente interpretativa, com o nítido objetivo de padronizar procedimentos a serem observados no âmbito da Administração tributária.

³ “Art. 23. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a Lei nº 10.833, de 2003, não se lhes aplicando as disposições desta Instrução Normativa:

(...)

VI - as receitas de venda dos produtos de que trata a Lei nº 9.990, de 2000, a Lei nº 10.147, de 2000, a Lei nº 10.485, de 2002, o art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002, e os arts. 49 e 50 da Lei nº 10.833, de 2003, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da Cofins;

(...).”

Não é demais lembrar que a definição da natureza jurídica dos atos normativos administrativos é ditada pela própria lei em função da qual são expedidos. Assim, com exceção das matérias de reserva absoluta de lei, previstas no art. 97 do CTN e no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, nos demais casos, a lei pode atribuir às autoridades administrativas a edição de atos normativos com a finalidade de complementar alguns assuntos que, por critério de racionalidade, economicidade e conveniência, são melhor disciplinados na esfera administrativa.

Com efeito, se o assunto é de reserva de lei ou se encontra completamente nela disciplinado, qualquer ato administrativo que venha a dispor sobre tal matéria, em decorrência do princípio da hierarquia das normas, terá função meramente interpretativa e eficácia retroativa, *ex tunc* (art. 106, I, do CTN), tendo por finalidade padronizar os procedimentos que deverão ser executados pelas autoridades administrativas hierarquicamente inferiores, de modo que os atos legais sejam fielmente cumpridos no âmbito da Administração tributária.

A título de exemplo dessa condição, por pertinente, cito o disposto no 23 da Instrução Normativa em destaque, o qual simplesmente reproduz aquilo que está escrito no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Por outro lado, se a matéria não é de reserva legal e a própria lei remete à autoridade administrativa a incumbência de complementar alguns pontos, é inquestionável que o ato normativo administrativo expedido com base nessa prerrogativa terá força normativa e, no que concerne à matéria delegada e desde que obedecido os parâmetros legais, eficácia imediata e prospectiva, *ex nunc* (art. 3º da Lei de Introdução do Código Civil).

Como exemplo, calha mencionar o disposto no art. 6º da Lei nº 9.363, de 1996, que atribuiu ao Ministro da Fazenda competência para expedir as instruções necessárias ao cumprimento da dita Lei, especialmente, no que tange a definição de receita de exportação, conforme exposto no excerto a seguir transcrito:

*Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à **definição de receita de exportação** e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.* (grifos não originais)

Dessa forma, fica exaustivamente demonstrado que o disposto na Instrução Normativa SRF nº 404, de 2003, trata da incidência apenas da Cofins no âmbito do regime da não-culatividade, portanto, não tendo qualquer efeito em relação à apuração e cobrança das contribuições do PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de cerveja, água e refrigerante, submetida ao regime da tributação monofásica ou concentrada, nos termos dos artigos 49, 50 e 52 da Lei nº 10.833, de 2003.

II. DA CONCLUSÃO

Diante das considerações expostas precedentemente, chego a conclusão de que, no período de apuração dos créditos em apreço, as receitas de vendas de cerveja, água e refrigerante estava submetida ao regime incidência monofásico ou concentrada, em que a cobrança das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, nos termos dos artigos 49 e 50 ou 52 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação da Lei nº 10.865, de 2004, era feita exclusivamente dos

importadores e fabricantes dos referidos produtos, enquanto que as receitas de venda auferidas nas etapas de atacado e varejo estavam sujeita à alíquota zero.

Em consequência, não estando a receita de venda de tais produtos sujeita ao regime de incidência não-cumulativa e submetida à alíquota zero, quando auferida pelos comerciantes atacadistas e varejistas (caso em apreço), por conseguinte, nessas etapas, não há que se cogitar nem de débito nem de crédito das referidas Contribuições, por expressa determinação legal.

Assim, comprovado não haver o suposto direito creditório informado pela Recorrente, tenho que o titular da Unidade da Receita Federal de origem decidiu com acerto ao não homologar as compensações declaradas nos presentes autos.

Diante do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao presente Recurso, para manter integralmente o Acórdão recorrido.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 2010.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento