



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

Processo n° 10320.900197/2011-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.939 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES, DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA COM ALÍQUOTA ZERO NA REVENDA. DIREITO DE CRÉDITO.
Recorrente DIBEM - DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MARANHENSE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA COM ALÍQUOTA ZERO NAS OPERAÇÕES DE REVENDA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NOS TERMOS DO ART. 17 DA LEI 11.033/2004.

Os artigos 2º, parágrafo 1º, VIII e 3º, I, b, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam expressamente o direito ao creditamento das referidas contribuições em relação a bebidas adquiridas para revenda. O benefício contido no artigo 17 da Lei 11.033, de 2004, de que o vendedor tem direito a créditos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero do PIS e Cofins, não se aplica no caso de os bens adquiridos não estarem sujeitos ao pagamento das contribuições.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovanni Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

O presente processo trata de pedido de ressarcimento de COFINS - mercado interno.

A DRF em São Luís, por intermédio de Despacho Decisório, indeferiu o pleito alegando impossibilidade de confirmar a existência do direito creditório, tendo em vista que a interessada, mesmo intimada, não apresentou Dacon contendo informações do período de apuração do crédito pleiteado. Adotou por fundamento legal os arts. 39 e 40 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, e art. 65 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008.

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade argumentando que agiu de boa-fé quando transmitiu o Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS e Cofins, com amparo no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. E que a falta de preenchimento do Dacon, à época, se deu por situações alheias a sua vontade.

A DRJ/Curitiba/PR julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não homologou a compensação declarada, nos termos do Acórdão 06-050.492. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. OBRIGATORIEDADE DA APRESENTAÇÃO DO DACON.

Cabe ao sujeito passivo o ônus de comprovar a existência do direito creditório, demonstrando a base de cálculo dos créditos aproveitados, vinculados aos respectivos elementos de prova, podendo a autoridade administrativa condicionar o reconhecimento dos créditos à apresentação de documentos, escrituração fiscal ou informações que julgar necessárias.

COFINS. MERCADO INTERNO. VENDAS A VAREJO E NO ATACADO DE BEBIDAS E REFRIGERANTES. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS PARA REVENDA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não ampara o creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, com base na sistemática da não cumulatividade, realizadas por comerciantes atacadistas e varejistas de bebidas e refrigerantes, em decorrência de vedação legal expressa para o aproveitamento do crédito de aquisições, nas vendas submetidas à incidência monofásica, desde a sua definição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário visando a reforma da decisão recorrida, para que lhe seja reconhecido o direito creditório e homologada a compensação declarada.

Suscita que a manutenção dos créditos de PIS/Cofins na escrita fiscal tem respaldo no art. 17 da Lei 11.033/04. Aduz que o fato de as aquisições serem efetuadas com alíquota zero não impede o creditamento dessas Contribuições. Por ser tal norma posterior, que regulamenta a mesma matéria, revogou o art. 3º, I, b da Lei nº 10.833/03.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3201-004.933, de 25/02/2019, proferido no julgamento do processo 10320.900191/2011-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3201-004.933):

"(...)

O litígio, conforme pontuado pela decisão recorrida, versa sobre o indeferimento no despacho decisório de direito creditório (ressarcimento/compensação) em razão da impossibilidade de análise do crédito pleiteado em face da omissão da contribuinte na entrega de Dacon.

Todavia, o fundamento da DRJ para negativa ao pleito, contrapondo as razões arguidas na manifestação de inconformidade, foi de que as saídas por revenda de produtos da contribuinte (bebidas e refrigerantes) inserem-se no regime de tributação concentrada (na indústria) com alíquota zero em suas operações e, portanto, vedada a apropriação de crédito de PIS/Cofins a teor do art. 3º, inciso I, alínea b, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03.

A recorrente insiste que o art 17 da Lei nº 11.033/04 revogou os dispositivos que vedam o crédito de que trata o referido art. 3º, mantendo, assim, os créditos apurados.

A solução do litígio cinge-se, então, acerca da possibilidade ou não da apuração e manutenção de crédito nas aquisições de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas, classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 da TIPI, pela recorrente

Não há controvérsia nos autos sobre a vedação do créditos ns aquisições da recorrente nos termos do art. 3º, I, b, das referidas Leis:

*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.”

A divergência entre a decisão recorrida e a contribuinte é acerca da possibilidade de manutenção dos créditos nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/04. Destarte, a solução do litígio é decidir quanto à aplicação no caso dos autos da vedação de crédito expressa nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 frente ao disposto no art. 17.

A matéria foi tratada com acurada análise no voto condutor do Acórdão nº 3401-003.517, de lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan, sessão de 25/04/2017, sobre fatos ocorridos no mesmo período do presente processo, que ao final conclui pela natureza interpretativa do art. 17 da Lei nº 11.033/04, além de que se trata de uma lei geral, na trazendo nenhuma disposição nova e mais específica que as constantes nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Assim, adoto as razões de decidir naquele Acórdão fazendo meus fundamentos na situação dos autos, o que peço vênha para reproduzi-las:

" Da natureza do comando presente no artigo 17 da Lei no 11.033/2004

No próprio despacho decisório, destaca a autoridade fiscal que o artigo 17 da Lei no 11.033/2004 trata de manutenção de créditos existentes, e não de criação de créditos novos.

Por outro lado, a recorrente dispõe que a Medida Provisória no 206, de 09/08/2004 (no art. 16), posteriormente convertida na Lei no 11.033, de 22/12/2004 (art. 17), alastrada à Instrução Normativa SRF no 594/2005 (art. 38), veio a corrigir situação desigual entre os diferentes elos da cadeia produtiva automobilística, que, de fato, não é monofásica, mas com um dos elos sujeitos à alíquota zero.

Sobre o correto emprego do termo “monofásico”, é de se informar que a legislação aqui já transcrita não se preocupou efetivamente em defini-lo, precisamente, mas expressamente estabeleceu vedação ao desconto de créditos em relação a determinadas situações (sejam elas ou não “monofásicas”, na acepção restrita do termo, defendida pela recorrente) previstas em lei, entre as quais a Lei no 10.485/2002, na qual indiscutivelmente se enquadram as operações da recorrente.

Assim, é irrelevante ao deslinde do presente contencioso a discordância terminológica, visto que as menções da lei não são simplesmente a operações monofásicas, mas a operações expressamente previstas em determinadas leis, entre as quais aquela na qual se enquadra a situação da operação realizada pela recorrente. Aliás, o termo “monofásica” aparece uma única vez na Lei no 10.833/2003, no artigo 12, § 7o (que trata do desconto correspondente ao estoque de abertura). E basta a leitura de tal parágrafo para que se perceba que o legislador não teve a mesma visão restritiva do termo albergada pela recorrente:

*“§ 7o O disposto neste artigo aplica-se, também, aos estoques de produtos que não geraram crédito na aquisição, em decorrência do disposto nos §§ 7o a 9o do art. 3o desta Lei, destinados à fabricação dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, **10.485, de 3 de julho de 2002**, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, **ou quaisquer outros submetidos à incidência monofásica** da contribuição.” (grifo nosso)*

Portanto, as discussões suscitadas pela recorrente em relação a monofasia, ou à sistemática de apuração das contribuições, assumem reduzida importância diante dos textos expressos dos comandos legais, que indiscutivelmente vedavam o desconto de créditos para as operações em análise, textos legais esses que não podem ser afastados pelo julgador administrativo em função de eventuais inconstitucionalidades apontadas pela empresa, como aqui já destacado.

Resta, assim, à defesa, um único argumento que não esbarraria na discussão sobre a constitucionalidade das vedações existentes, de que teria a Lei no 11.033/2004, resultante da conversão da Medida Provisória no 206/2004, efetivamente criado uma nova hipótese de desconto de crédito, derogando a existente nas leis de regência das contribuições.

*Sobre a alegação, cabe salientar que, em 09/08/2004 foi publicada a Medida Provisória no 206/2004 (vigente a partir de 09/08/2004), que, em seu art. 16, dispôs: “Art. 16. **As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 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.”*

A Exposição de Motivos da Medida Provisória (EM No 00111/2004 MF) parece não deixar dúvidas sobre o caráter declaratório (e não constitutivo) do comando:

*“19. As disposições do art. 16 **visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação** da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.”(sic) (grifo nosso)*

Não se cria obrigação, assim, com o art. 16, nem se derroga eventual vedação existente nas leis de regência das contribuições. Apenas se garante a “manutenção” (palavra essa que já sugere o caráter interpretativo do comando) dos créditos vinculados, já se destacando que a “manutenção” do crédito pressupõe a prévia existência do direito ao crédito.

E isso decorre claramente da conclusão lógica/semântica de que é impossível “manter” aquilo que não se tem.

E, com a publicação da Lei no 11.116, de 18/05/2005 (vigente a partir de 19/05/2005), também não há revogação de vedação ou alteração substancial no direito de crédito previsto nas leis de regência das contribuições.

Já enfrentamos o tema em mais de uma oportunidade, chegando a entendimento consolidado no sentido de que:

*“Sintetizando nosso entendimento: é possível a apuração de créditos previstos nas Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003 em relação a **insumos tributados na aquisição** (ainda que a saída do produto final esteja sujeita a alíquota zero), **cabendo apenas observar se tal direito de crédito não encontra óbice nas vedações estabelecidas no corpo das próprias leis** (v.g. inciso II do § 2º do art. 3º). **E tal situação não foi alterada pela legislação superveniente: nem pelo art. 16 da Medida Provisória no 206/2004 (atual art. 17 da Lei no 11.033/2004), que somente esclareceu que o fato de a alíquota na venda ser zero não impede a manutenção do crédito (obviamente nas hipóteses em que ele já existia), nem pelo art. 16 da Lei no 11.116, de 18/05/2005, que apenas limitou temporalmente a utilização do saldo-credor acumulado no trimestre.**” (grifo nosso) (Acórdão no 3403003.488, Rel. Cons.*

Rosaldo Trevisan, unânime em relação ao entendimento em apreço, sessão de 27 jan. 2015)

No mesmo sentido, de que não houve revogação de vedação a direito de crédito existente nas leis de regência pela Lei no 11.033/2004, em casos de revendedora de veículos e autopeças, já decidiu unanimemente este tribunal administrativo:

“COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REVENDEDORA DE VEÍCULOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei 10.485/02, para revenda, quando feita por comerciantes atacadistas ou varejistas desses produtos, não gera direito a crédito do PIS e da Cofins,, dada a expressa vedação, consoante o art. 3o , inciso I, alínea "b"” das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, respectivamente. A previsão contida no art. 17 da Lei nº 11.033/04 tratase de regra geral não se aplicando nos casos de tributação monofásica por força da referida vedação legal.”

(grifo nosso) (Acórdãos n. 3801004.111 a 139, todos unânimes, Rel. Cons. Marcos Antonio Borges, sessão de 19 ago. 2014)

“DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA COM ALÍQUOTA ZERO NAS OPERAÇÕES DE REVENDA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NOS TERMOS DO ART. 17 DA LEI 11.033/2004. Os artigos 2º, parágrafo 1º, VIII e 3º, I, b, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam expressamente o direito ao creditamento das referidas contribuições em relação a bebidas adquiridas para revenda. O benefício contido no artigo 17 da Lei 11.033, de 2004, de que o vendedor tem direito a créditos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero do PIS e COFINS, não se aplica no caso de os bens adquiridos não estarem sujeitos ao pagamento das contribuições.” (Acórdão n. 3302002.272, unânime, Rel. Cons. Gileno Gurjão Barreto, sessão de 21 ago. 2013)

Em síntese, a falta de uniformidade sobre o que se designa exatamente como “monofásico” é absolutamente marginal diante das vedações, que remetem a dispositivos legais, e não à “monofasia”, em geral. E a Lei no 11.033/2004 não afetou a vigência de tais vedações, previstas nas leis de regência das contribuições.

Não socorre a recorrente, a nosso ver, então, a tese de que a Lei no 11.033/2004 teria revogado dispositivos legais que vedavam o aproveitamento de créditos, nas leis de regência das contribuições. A Lei no 11.033/2004 não traz disposição “mais específica” que as constantes nas leis de regência, mas disciplina adicional a elas, com caráter explicativo, e não derogador de disposição legal expressa, não sendo difícil concluir que a palavra “manterão”, nem de longe, parece ter o condão de transformar vedação expressa em permissão.

Derradeiramente, adicione-se que as disposições constantes em medidas provisórias diversas, e que não foram convertidas em lei, relacionadas pela recorrente, não se prestam a formar conclusões a contrário senso. O complexo processo que leva à não conversão de medidas provisórias em lei (de concordância parcial, discordância, desnecessidade, irrelevância, inadequação redacional, entre outros) não pode ser simploriamente resumido à conclusão de que cada comando da MP não convertida em lei deveria ser interpretado como comando legal vigente com a redação oposta.

Ressalta-se, ainda, que o creditamento nos casos em que a saída é tributada à alíquota zero - como a revenda de produtos tributados de forma concentrada - implicaria verdadeira isenção (posicionamento jurisprudencial dos tribunais superiores), sendo ilógico assegurar-lhe crédito, quando inexistente disposição expressa e específica em Lei.

Por fim, há posicionamentos da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça que mantém, em seus precedentes, a impossibilidade de aproveitamento dos créditos postulados, inclusive com o fundamento de que é irrelevante à solução da controvérsia decidir quanto a aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033/04 apenas ao REPORTE.

Transcrevo precedentes:

EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. AUSÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO PELO SUJEITO INTEGRANTE DO CICLO ECONÔMICO QUE NÃO SOFRE A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO

1. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência no sentido de que as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não Cumulativo, a teor dos artigos 2º, § 1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

2. Com efeito, não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei 11.033/2004, e 16, da Lei 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime Não Cumulativo, salvo determinação legal expressa.

3. Ademais, ressalva-se a impertinência para a solução da controvérsia da verificação da abrangência do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE.

4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1.698.583/DF, Rel. Ministro HERMAM BENJAMIN, segunda TURMA, julgado em 16/11/2017, DJe 19/12/2017)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. APLICAÇÃO A EMPRESAS INSERIDAS NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DENOMINADO REPORTE. SÚMULA 83/STJ.

1. A Segunda Turma do STJ firmou o entendimento de que a incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento, e que o benefício instituído no art. 17 da Lei 11.033/2004 somente é aplicável às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto (Precedente: REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 2.9.2010, DJe 22/9/2010).

2. Agravo Interno não provido

(AgInt no Agravo em REsp 1.199.305/SP, Rel. Ministro HERMAM BENJAMIN, segunda TURMA, julgado em 22/05/2018, DJe 23/11/2018)

Portanto, mantém-se a vedação ao crédito de PIS e Cofins nas aquisições de produtos sujeitos à tributação monofásica, conforme disposições estabelecidas nas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, que não foram revogadas pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004, pois que este não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, e não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário."

(...)¹

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o colegiado negou provimento recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Charles Mayer de Castro Souza

¹ Deixou-se de transcrever a declaração de voto, apresentada no processo paradigma, por manifestar entendimento que restou vencido na votação, não se aplicando, portanto, na solução do litígio deste processo. No entanto, sua íntegra consta do acórdão do processo paradigma (9303-004.933).