



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

Processo nº 10380.007333/2005-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-006.670 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Recorrente UNIVERSAL DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 02.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos Órgãos de Julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 02).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004, 2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS PARA REVENDA. CRÉDITOS. GLOSA.

Por expressa determinação legal, é proibida apuração de créditos relativos à aquisição de produtos sujeitos à tributação monofásica destinados à revenda com alíquota zero. É permitida somente a manutenção dos créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas com alíquota zero, quando devidamente comprovados.

PIS/COFINS. PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

Nos termos do art. 3º, I, "b" e do art. 2º, §1º, II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, é vedado o creditamento das contribuições de PIS/Cofins dos bens adquiridos para revenda no caso de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal especificados no inciso I do art. 1º da Lei no 10.147/2000.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que possibilita a manutenção do crédito das operações vinculadas a vendas desoneradas das contribuições, não tem o condão de derogar as vedações de creditamento já existentes em outras leis. Tal dispositivo possibilita apenas a manutenção do crédito já existente para aquela operação, ou seja, previsto na legislação para determinado bem naquela situação fática específica, mas que foi aplicado em produto cuja receita de venda não é tributada (suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência).

Recurso Voluntário Negado.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão nº 08.24.984, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório da contribuinte, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais operam efeitos somente entre as respectivas partes, não tendo o condão de vincular terceiros, estranhos à relação jurídico-processual.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004, 2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS PARA REVENDA. CRÉDITOS. GLOSA.

Por expressa determinação legal, é proibida apuração de créditos relativos à aquisição de produtos sujeitos à tributação monofásica destinados à revenda com alíquota zero. É permitida somente a manutenção dos créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas com alíquota zero, quando devidamente comprovados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo na íntegra o relatório da decisão recorrida:

Destaque-se inicialmente que o presente processo foi digitalizado, de forma que há uma pequena diferença entre a numeração original das folhas e a nova numeração atribuída automaticamente pelo sistema *eprocesso*, que será adotada no presente voto.

Tratam os autos de manifestação de inconformidade apresentada em 22.7.2010, às fls. 94 a 109, contra o despacho decisório proferido pela DRF Fortaleza (fls. 79/82, ciência em 23.06.2010, fls. 93), por meio do qual foram: a) indeferidos os Pedidos de Ressarcimento de Créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins NãoCumulativa, no montante de R\$ 488.457,47, referentes aos 3º e 4º trimestres de 2004, e 1º e 2º trimestres de 2005 (fls. 23/26); b) não homologada a compensação dos débitos elencados na Declaração de Compensação (DCOMP) anexada às fls. 27/28.

No referido despacho decisório, a autoridade fazendária define como cerne da questão verificar “se há previsão legal para constituição e apuração de créditos da Cofins nas aquisições para revenda dos produtos especificados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000”. Prossegue transcrevendo excertos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para, ao final, cravar o fundamento da decisão, nestes termos:

Destarte, embora o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 fruto da conversão da MP 206, de 2004, com vigência a partir de 09/08/2004, tenha de fato permitido a manutenção pelo vendedor de créditos vinculados a vendas efetuadas com alíquota zero, como é o caso da revenda por comerciante atacadista dos produtos elencados no inciso I, do art. 1º, da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, não teve o condão de desfazer a vedação expressa contida no art. 3º, inciso i, alínea “b” da Lei nº 10.833, de 2003,

quanto ao aproveitamento de créditos relativamente aos produtos ditos monofásicos ali elencados. Assim, no presente caso, a aplicação do art. 17 acima referido não alcança as mercadorias adquiridas para revenda sujeitas à tributação monofásica.

Manifestação de Inconformidade

Na peça de defesa, a manifestante afirma que em decorrência das atividades de comércio atacadista de produtos farmacêuticos de uso humano, está submetida às normas constantes da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, alterada pela Lei nº 10.548, de 13 de novembro de 2002, instituidora da tributação monofásica para medicamentos, perfumes, etc, na industrialização ou importação. Nesse contexto, entende que se sujeita à incidência da contribuição sob a modalidade não cumulativa, podendo descontar, do valor apurado, os créditos previstos na legislação.

Afirma ter havido um equívoco na motivação do despacho, amparado em suposta vedação para o gozo dos créditos. Transcreve, em defesa de sua tese, a ementa da Solução de Consulta nº 321, de 8 de setembro de 2008, proferida na 8ª Região Fiscal, para assegurar que esse entendimento já foi reconhecido pela RFB.

Prossegue a defesa resumidamente nos seguintes termos.

Créditos do Regime Monofásico

Sede Constitucional do Regime Não-Cumulativo

- o § 12 do art. 195 da Constituição Federal autorizou o legislador a definir os setores de atividade econômica a serem submetidos à incidência das contribuições sobre a receita e o faturamento de forma não cumulativa; nesse sentido, a inclusão do setor de medicamentos (tributados de forma monofásica) no regime não cumulativo deve observar o objetivo constitucional de neutralizar a incidência em cascata do tributo, permitindo o desconto dos créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda, cujo custo de aquisição já contém o valor da contribuição majorada na primeira etapa da cadeia econômica (importadores e fabricantes) e repassada para os comerciantes atacadistas e varejistas, resultando em excessiva tributação ao longo da cadeia, até o consumidor final; assim, não se pode negar o direito ao desconto dos créditos calculados em relação a esses bens adquiridos dos comerciantes atacadistas e varejistas para revenda, sob pena de contrariar o desiderato constitucional, sobretudo se essa vedação decorrer de norma infraconstitucional;

Tributação Monofásica – Inclusão no Regime Não-Cumulativo

- de acordo com a modificação introduzida pela Lei nº 10.865, de 2004 (com efeitos a partir de 1º de agosto de 2004) nos incisos IV, § 3º, arts. 1º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o texto original desses dispositivos (que excluía da base de cálculo da contribuição, sob a modalidade não cumulativa, quaisquer vendas submetidas à incidência monofásica) passou a excetuar da incidência não cumulativa apenas a venda de álcool para fins carburantes;

- com isso, os produtos submetidos à tributação monofásica não estariam mais alcançados pelo art. 8º, inciso VII, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 10, inciso VII, da Lei nº 10.833, de 2003, que preveem a permanência de receitas tributadas sob o regime cumulativo; desse modo, a partir de 1º de agosto de 2004, os produtos submetidos à tributação monofásica estariam incluídos na incidência não cumulativa, possibilitando o desconto dos créditos em relação aos bens adquiridos para revenda;

- assim, as vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica incluídas no regime de tributação não cumulativa possibilitaram o desconto de créditos

calculados em relação aos bens adquiridos para revenda a partir de 9 de agosto de 2004;

Interpretação Equivocada

- a norma contida no art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, bem como no art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.833, de 2003, segundo os quais não poderiam ser descontados créditos com relação aos bens adquiridos para revenda previstos no § 1º do art. 2º das referidas Leis, *é destinada somente a produtores ou importadores*, não se aplicando aos comerciantes distribuidores, atacadistas e varejistas, de sorte que a suposta vedação alegada pela autoridade Coatora não se aplica à Impetrante;

- diz-se isso porque o art. 3º, inciso I, alínea “b”, em ambas as Leis mencionadas, não permite o desconto de créditos calculados sobre bens adquiridos para revenda referidos no § 1º do art. 2º das mesmas Leis, os quais se reportam à receita bruta auferida pelos produtores ou importadores;

- como a norma que vedaria a manutenção do crédito trata apenas da receita bruta auferida por produtores e importadores, não pode ser dada interpretação extensiva para alcançar os comerciantes atacadistas e varejistas, nem distribuidores, como é o caso da impetrante;

Revogação do art. 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003

- ampara-se em artigo doutrinário e decisão emanada nos autos do Recurso de Agravo de Instrumento nº 2007.03.00.0961053, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, para defender que a suposta vedação estabelecida pelo art. 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, deixou de existir com a autorização prevista no art. 16 da Medida Provisória nº 206, de 6 de agosto de 2004, convertida na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (artigo 17), ao contrário do que expôs o Auditor Fiscal;

- de acordo com o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), pelo critério segundo o qual lei posterior revoga a anterior com ela incompatível, a primeira norma (art. 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003) teria sido revogada pela norma posterior (art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004), a qual concede, sem restrições, a todo e qualquer contribuinte que tem saídas tributadas com alíquota zero o direito ao crédito pelas suas entradas;

- não faria qualquer sentido o legislador inovar colocando o setor no regime não cumulativo, e, por outro lado, estabelecendo que seus integrantes não teriam direito ao crédito pelas suas entradas; assim, desde agosto de 2004, a impetrante possui pleno direito ao desconto de créditos quando da aquisição de bens para revenda, dentro da sistemática da não-cumulatividade, direito concedido pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004;

Lei nº 11.116/2005 – Saldo Credor Decorrente da Lei nº 11.033/2004

- a confirmação de que passou a vigorar o novo regime de creditamento veio com a edição da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, que disciplinou, no art. 16, o modo de aproveitamento do saldo credor decorrente da Lei nº 11.033, de 2004;

IN SRF 594/2005 – Violação da Legalidade e Hierarquia das Normas

- a Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005 (em cujo art. 26, § 5º, estabeleceu que não gera direito a créditos o valor da aquisição no mercado interno, para revenda, dos produtos relacionados no art. 1º) trouxe uma restrição não contida na legislação pertinente, em ofensa ao princípio da legalidade, insculpido no inciso II, do art. 5º, e no inciso I, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, bem como ao princípio da hierarquia de normas, uma vez que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas prestam-se para complementar as leis, não podendo ir de encontro a elas, nos termos do art. 100 do CTN – de modo que não pode ser óbice ao direito à manutenção de créditos pela Impetrante;

MP nº 413, de 2008, Convertida na Lei nº 11.727, de 2008

- a introdução do § 14 ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 22 ao art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por meio dos arts. 14 e 15 da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, com vigência a partir de 1º de maio de 2008, determinando que aos distribuidores e aos comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos com incidência monofásica, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se aplicaria a manutenção de créditos de que trata o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, reafirmam que até essa data (1.5.2008) era plenamente possível a tomada de créditos pelos distribuidores e comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos sujeitos à tributação monofásica, posto que antes da edição da MP, vigorava o entendimento manifestado pelo art. 16 da MP 206/2004, convertido no art. 17 da lei nº 11.033/2004, segundo o qual as vendas com alíquota zero não impediam a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações;

- essa vedação expressa pela introdução dos parágrafos 14 (art. 3º da Lei nº 10.637/2002) e 22 (art. 3º, da Lei nº 10.833/2003) foi suprimida por ocasião da conversão da MP 413/2008 na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, tornando inócua a alteração;

- a inovação no plano jurídico, impondo vedação que antes inexistia, não pode ser aplicada retroativamente, no sentido de impedir a tomada de crédito no caso em comento, por obediência ao princípio da irretroatividade das Leis (art. 6º da LICC e art. 5º, inciso XXXVI c/c art. 150 inciso III da CF);

Demais Créditos – Ausência de Análise

- o pedido de ressarcimento abrange créditos de COFINS calculados sobre todos os bens adquiridos para revenda, despesas com fretes, aluguéis, arrendamento mercantil, e custos com energia, além de outros listados no DACON;

- na decisão proferida, a RFB ateu-se apenas a analisar a (im)possibilidade de descontos dos créditos calculados sobre os bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação monofásica da COFINS, olvidando a análise dos demais créditos, os quais devem ser reconhecidos na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

- assim, requer a apreciação dos outros itens apresentados, com a homologação do pedido de ressarcimento quanto aos créditos de COFINS calculados sobre os demais itens adquiridos para revenda, despesas com fretes sobre vendas, despesas de aluguéis pagas a pessoas jurídicas, despesas com arrendamento mercantil, despesas e custos com energia, além de outros discriminados no DACON;

Aproveitamento dos Créditos

- com relação ao modo de aproveitamento dos créditos, afirma que os valores calculados serão utilizados para reduzir o montante a pagar da contribuição, havendo saldo credor remanescente para os casos em que o valor dos créditos supere o valor a pagar da contribuição, resta demonstrada a possibilidade de aproveitamento sob a

forma de compensação ou restituição, a teor do que disciplina o art. 16 da Lei nº 11.116/2005;

Do Pedido

Pelo exposto requere-se, com a presente Manifestação de Inconformidade, reforma do despacho decisório, para reconhecer o direito ao ressarcimento dos valores a título de COFINS, referentes aos 3º e 4º trimestres de 2004, e 1º e 2º trimestres de 2005 e, por consequência, homologar as compensações pleiteadas, objeto do processo administrativo em epígrafe, por ser medida de inteira JUSTIÇA.

Por fim, pugna a Requerente pelas retificações necessárias, objetivando o reconhecimento do crédito que ora se pretende compensar, nos termos da legislação de regência.

Diligência

O julgamento do feito foi convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 2.086, de 18 de fevereiro de 2011 (fls. 132/138). O procedimento de diligência foi consolidado às fls. 149/150 e cientificado à interessada em 11.04.2012 (fls. 151).

A Contribuinte foi intimada por via postal em data de 14/05/2013, conforme Aviso de Recebimento de fls. 174.

O Recurso Voluntário de fls. 176 a 189 foi interposto em data de 12/06/2013 (protocolo físico), pelo qual pede a reforma da decisão recorrida para que seja reconhecido o direito ao ressarcimento dos valores a título de COFINS pleiteados e, por consequência, que sejam homologadas as respectivas compensações, uma vez que a amplitude constitucional da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, a edição da Lei nº 10.865/2004 e a prevalência do artigo 17 da Lei nº 11.033/04, concede o direito ao desconto de créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda, independentemente de suas saídas estarem submetidas à alíquota zero.

A Contribuinte sustenta suas alegações da seguinte forma:

i) Em decorrência de suas atividades no comércio atacadista de produtos farmacêuticos, está submetida às normas constantes da Lei nº 10.147/2000, que instituiu a tributação monofásica dos produtos elencados em seu artigo 1º (medicamentos, perfumes, etc...), a partir da industrialização ou importação, com alíquotas de 2,2% para PIS e 10,3% para a COFINS;

ii) Com isso, está sujeita à tributação das contribuições sob a modalidade não-cumulativa, através da qual, do valor apurado, poderá descontar créditos calculados em relação a custos e despesas inerentes à sua atividade, nos termos da legislação em regência;

iii) Os Pedidos de Ressarcimento de créditos da COFINS não-cumulativos referem-se aos 3º e 4º trimestres de 2004, e 1º e 2º trimestres de 2005;

iv) Cumulativamente, requereu compensações destes créditos com os débitos elencados em Declaração de Compensação;

v) *O litígio versa sobre o reconhecimento do direito aos descontos de créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda, por contribuintes varejistas e atacadistas que comercializam produtos sujeitos à tributação monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS;*

vi) *Por disposição do artigo 17 da Lei nº 11.033/04, ainda que a venda esteja submetida à alíquota zero, mantém regularmente os créditos calculados pelas aquisições dos mesmos;*

vii) *Desde 1º de maio de 2001, as pessoas físicas e jurídicas, fabricantes e importadoras de medicamentos estão sujeitos à incidência monofásica e, portanto, as receitas de vendas de produtos sujeitos à incidência das contribuições passam a integrar a base de cálculo, no regime não-cumulativo, do PIS/PASEP e da COFINS;*

viii) *A não-cumulatividade da Contribuição para o PIS /PASEP e COFINS tem sede constitucional (artigo 195, § 12 da CF) e, portanto, não pode ser negado o direito ao desconto de créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda aos comerciantes atacadistas e varejistas.*

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito.

2.1. Créditos Oriundos do Regime Monofásico

A Recorrente argumenta sobre a matriz constitucional da não-cumulatividade, alegando que a fiscalização interpretou de forma equivocada a inclusão no regime não-cumulativo da tributação monofásica das contribuições, aduzindo também o entendimento sobre a revogação do artigo 3º, I, “b” das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Em síntese, o argumento em análise versa sobre a inconstitucionalidade do artigo 3º, I, “b” da Lei nº 10.833/2003.

Está correta a decisão recorrida ao observar que o controle da constitucionalidade das leis não é da alçada dos órgãos administrativos.

Aplica-se a Súmula CARF nº 2, a qual prevê que este Tribunal Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

2.2. Tributação Monofásica – Inclusão no Regime Não-Cumulativo.

Alega a Recorrente que as vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica, a partir da modificação introduzida pelo artigo 1º, § 3º, inciso IV da Lei nº 10.865/2004 (01-08-2004), restaram incluídas no regime não-cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, possibilitando o desconto de créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda a partir de 09/08/2004.

Argumentou que tal modificação substituiu o texto original quando tratou de produtos monofásicos, para abordar apenas sobre a venda de álcool para fins carburantes, não havendo previsão quanto à exclusão das receitas decorrentes dos produtos das referidas Contribuições Sociais. Com isso, as vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica restaram, a partir daquela data, incluídas no regime não-cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS e COFINS, o que possibilitou o desconto de créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda.

Prossegue fundamentando que a restrição aos descontos de créditos com relação aos bens adquiridos para revenda previstos no parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.637-2002 e da Lei nº 10.833-2003, é destinada somente a produtores ou importadores, não se aplicando aos comerciantes distribuidores, atacadistas e varejistas e, por consequência, não se aplica ao presente caso.

Com relação a este argumento da defesa, para demonstrar o equívoco na interpretação apontada pela Recorrente, peço *vênia* para reproduzir os fundamentos apontados pelo Ilustre Julgador de 1ª Instância:

Com efeito, a Lei nº 10.865, de 2004, alterou a redação do supracitado inciso IV, do § 3º do art. 1º das duas Leis, o qual passou a contar com a seguinte redação:

IV – de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

Referidos dispositivos foram posteriormente revogados pelo art. 42 da Lei nº 11.727, de 2008:

Art. 42. Ficam revogados:

III – a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei:

...

c) o inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea a do inciso VII do art. 8º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

d) o inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea a do inciso VII do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Do quanto apreciado até este momento, restou evidente que até julho de 2004, todas as vendas submetidas à incidência monofásica das contribuições permaneceram tributadas sob as regras anteriores (sistemática cumulativa). Porque a Lei nº 10.865, de 2004, modificou o inciso IV, do § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e

nº 10.833/2003, de modo que essa regra da sistemática cumulativa ficou limitada à venda de álcool para fins carburantes, a partir de agosto de 2004. Porém, isso não significa que, a partir de agosto de 2004 – pelo fato de passarem a se submeter à incidência cumulativa das contribuições – todas as aquisições de produtos sujeitos à incidência monofásica (inclusive aqueles comercializados pela impugnante, tributados à alíquota zero no momento da revenda) geram direito à apuração e desconto de créditos. O sistema de regramento para o desconto de créditos das contribuições (PIS/Pasep e COFINS) é bastante complexo e contém diversas exceções, exigindo do intérprete muita cautela na aplicação dos comandos legais pertinentes, como se verá em seguida.

Concluindo o raciocínio, a impugnante entende que o fisco vedou o aproveitamento dos créditos, alegando, equivocadamente, o impedimento previsto no art. 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 (redação alterada pela Lei nº 10.865/2004), todavia a norma contida nos dispositivos mencionados é destinada somente a produtores ou importadores, não se aplicando aos comerciantes distribuidores, atacadistas e varejistas, tendo em vista que o § 1º do art. 2º das mencionadas Leis referem-se à “receita bruta auferida pelos produtores ou importadores”, não podendo ser dada interpretação extensiva para alcançar os comerciantes atacadistas e varejistas, nem distribuidores, como é o caso da impetrante.

Neste momento, chegou-se, a meu ver, ao cerne da questão. O problema reside exatamente em saber quais os destinatários do comando estabelecido na alínea “b”, inciso I, art. 3º, das duas Leis diversas vezes mencionadas. Trata-se de uma exceção, como tantas outras que ornamentam a legislação vigente para o PIS/Pasep e para a COFINS. Deve-se então estudar as regras específicas criadas pelo legislador para regular a matéria tratada nos autos.

Para compreender melhor o assunto, vale frisar que a redação do art. 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.388/2003, foi introduzida pela Lei nº 10.865/2004, nos seguintes termos (com grifos deste relator):

*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)

Em seguida a redação da alínea “b” foi alterada pela Lei nº 11.787/2008, apenas para incluir o § 1º A:

*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) nos §§ 1º e 1º A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

Trata-se de uma exceção aplicada à sistemática da incidência não-cumulativa das contribuições, restando configurado que não é o simples fato de se encontrar incluído nessa modalidade de incidência que dará direito amplo e irrestrito ao desconto de créditos. Como se vê no dispositivo legal supratranscrito, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para

revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos no § 1º do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

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: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 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; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

*Observando as normas abordadas, verifica-se que a defesa engana-se quando pretende aplicar a exceção, para o desconto dos créditos, apenas aos produtores e importadores. **Isto porque o comando do art. 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.388/2003, veda o desconto de créditos não para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 2º das citadas Leis. A leitura cuidadosa do dispositivo legal permite constatar que, na verdade, é proibido descontar créditos em relação às mercadorias e aos produtos referidos no § 1º do art. 2º. E neste dispositivo, como se vê na transcrição, encontram-se os produtos farmacêuticos comercializados pela interessada, em relação aos quais a unidade de origem não admitiu o aproveitamento dos créditos expressamente vedados pela legislação.***

Assim sendo, não há como acolher o argumento de que a autoridade fazendária interpretou equivocadamente as normas relativas à matéria. (SEM DESTAQUE NO TEXTO ORIGINAL)

Portanto, deve ser mantida a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

2.3. Revogação do art. 3º, I, “b” das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Lei nº 11.116/05 – Aproveitamento do Crédito. IN SRF 594/2005 – Violação da Legalidade e Hierarquia das Normas.

A Recorrente alega que qualquer vedação imposta pelo art. 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 deixou de existir com a autorização prevista no art. 16 da MP nº 206/2004, convertido no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, norma que deve prevalecer, por ter sido editada posteriormente, de acordo com o § 1º do art. 2º da LICC (Lei de Introdução ao Código Civil).

Afirma que, até 01.05.2008 era plenamente possível a tomada dos créditos, posto que antes da edição da Medida Provisória, vigorava a disciplina do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, segundo o qual as vendas com alíquota zero não impediam a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

No entender da manifestante, esses dispositivos legais teriam reafirmado que até essa data (01.05.2008) era plenamente possível a tomada dos créditos,

posto que antes da edição da MP, vigorava a disciplina do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, segundo o qual as vendas com alíquota zero não impediam a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Inicialmente, esclareço que a Contribuinte enquadra-se na condição de atacadista-varejista e aplica a alíquota zero das Contribuições para o PIS e COFINS nas vendas auferidas pela comercialização de produtos farmacêuticos.

Observe, ainda, que a norma estabelecida no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, aplica-se aos créditos não proibidos por norma específica.

Considerando que tais argumentos foram tratados em peça de impugnação e bem enfretando pelo Ilustre julgador *a quo*, reproduzo como fundamentação parte do r. voto condutor do acórdão *a quo*:

“No entender da manifestante, esses dispositivos legais teriam reafirmado que até essa data (01.05.2008) era plenamente possível a tomada dos créditos, posto que antes da edição da MP, vigorava a disciplina do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, segundo o qual as vendas com alíquota zero não impediam a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Eis a redação do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e do § 22 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, introduzida pelos arts. 14 e 15 da MP nº 413/2008, que tiveram vigência efêmera:

Excetuam-se do disposto neste artigo os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º desta Lei, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se aplicando a manutenção de créditos de que trata o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.” (NR)

Para compreender melhor o assunto, é preciso observar que o dispositivo acima transcrito tratou somente dos créditos referentes aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos submetidos à incidência monofásica (previstos no § 1º do art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Sabendo-se que não havia norma especial proibindo a apuração desses créditos (alusivos a custos, despesas e encargos), a regra inserida pela citada MP (acima transcrita) constituiu-se numa tentativa de vedar a manutenção dos créditos que havia sido concedida pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004. Todavia, como o texto dos arts. 14 e 15 da MP nº 413/2008 foi desprezado por ocasião da conversão da mencionada MP na Lei nº 11.727/2008, conclui-se que permaneceu o consentimento para a manutenção desses créditos.

Inclusive, esse entendimento está expresso na ementa da Solução de Consulta nº 321, de 8 de setembro de 2008, proferida pela Superintendência da Receita Federal na 8ª Região Fiscal, transcrita pela manifestante em sua defesa (convém destacar que o texto refere-se a crédito presumido):

... PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CRÉDITO PRESUMIDO. Somente os créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às operações de exportação e às vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidências que não puderem ser utilizados na dedução de débitos da Cofins podem ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições

administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou objeto de pedido de ressarcimento.

Contudo, aquisição de produtos farmacêuticos (de incidência monofásica) para revenda constitui exceção à regra geral da não cumulatividade, não gerando créditos por força da vedação expressa contida no art. 3º, I, alínea "b", das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, dispositivos legais que permaneceram incólumes, não sofreram qualquer atentado. Repita-se, portanto, que a norma estabelecida no art 17 da Lei nº 11.033, de 2004, aplica-se aos créditos, cuja apuração não tenha sido proibida por norma específica. Aplica-se aos créditos permitidos pela legislação, como é o caso daqueles decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos submetidos à incidência monofásica. Sem (destaque no texto original)

Impera ainda observar que a redação do art. 3º, inciso I, alínea "b" da Lei nº. 10.833/2003 não conflita com a norma do art. 17 da Lei nº. 11.033/2004, uma vez que referido dispositivo atinge o sujeito passivo da relação e não o critério quantitativo do tributo, qual seja, a alíquota, razão pela qual permanece vigente.

Com isso, não há que se falar em revogação tácita, permanecendo a exceção ao creditamento no caso em análise.

Portanto, verifica-se a exceção ao direito de crédito para aqueles que exerçam atividade de revenda de produtos farmacêuticos e de toucador.

Neste sentido, colaciono as seguintes Soluções de Consulta:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 237 de 07 de Dezembro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTES VAREJISTAS DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, PRODUTOS DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO. Em razão da técnica legalmente implementada de tributação concentrada aos industriais e importadores de produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, as receitas auferidas pelos comerciantes varejistas com a venda desses produtos são submetidas à alíquota zero da Cofins, sendo expressamente vedado, de outra parte, o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses bens. (sem destaque no texto original)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 111 de 08 de Agosto de 2006

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTES

ATACADISTAS E VAREJISTAS DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, TOUCADOR E HIGIENE PESSOAL. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO. Em razão da técnica legalmente implementada de tributação concentrada nos industriais e importadores de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e higiene pessoal, as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a sua venda são submetidas à alíquota zero da Cofins, sendo expressamente vedado, de outra parte, o aproveitamento de créditos em relação às aquisições dos aludidos bens. (sem destaque no texto original)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 87 de 17 de Julho de 2006

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTES ATACADISTAS E VAREJISTAS DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, TOUCADOR E HIGIENE PESSOAL. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO. A partir de 1º de agosto de 2004 as receitas relativas à venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e higiene pessoal passaram a sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins. Em razão da técnica legalmente implementada de tributação concentrada nos industriais e importadores desses produtos, as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a sua venda são submetidas à alíquota zero dessa contribuição social, sendo expressamente vedado, de outra p arte, o aproveitamento de créditos em relação às aquisições dos aludidos bens. (sem destaque no texto original)

Por sua vez, este Colegiado já abordou o tema no mesmo sentido, a exemplo do v. Acórdão nº 3402-006.223, de relatoria da eminente Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, a seguir transcrito:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

PIS/COFINS. PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

Nos termos do art. 3º, I, "b" e do art. 2º, §1º, II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, é vedado o creditamento das contribuições de PIS/Cofins dos bens adquiridos para revenda no caso de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal especificados no inciso I do art. 1º da Lei no 10.147/2000.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que possibilita a manutenção do crédito das operações vinculadas a vendas desoneradas das contribuições, não tem o condão de derogar as vedações de creditamento já existentes em outras leis. Tal dispositivo possibilita apenas a manutenção do crédito já existente para aquela operação, ou seja, previsto na legislação para determinado bem naquela situação fática específica, mas que

foi aplicado em produto cuja receita de venda não é tributada (suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência).

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. COMERCIALIZAÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O transporte de bens destinados a venda entre os estabelecimentos da recorrente, sem vinculação com o processo produtivo em si, que não se refere também ao deslocamento do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra nas hipóteses permissivas de creditamento de frete na operação de venda (arts. 3º, inciso IX e 15 da Lei 10.833/2003) ou de serviço utilizado como insumo no processo produtivo (incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002).

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

PIS/COFINS. DEPRECIAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de creditamento com base nos incisos VI e §1º, III dos artigos 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 está restrita aos encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado destinados para locação a terceiros, produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços; não sendo cabível na hipótese de máquinas ou equipamentos utilizados na atividade comercial da empresa.

DECISÃO RECORRIDA. ELEMENTOS MODIFICATIVOS OU

EXTINTIVOS.

Incumbe à interessada, por ocasião do recurso voluntário, apresentar elementos modificativos ou extintivos da decisão recorrida, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, inclusive, a prova documental que se destine a contrapor razões ou fatos aduzidos pelo julgador a quo (art. 16, §4º, "c" do Decreto nº 70.235/72).

Não é tarefa do julgador do recurso voluntário diligenciar para buscar a prova faltante do direito creditório da contribuinte mencionada na decisão recorrida quando a própria recorrente sequer contestou os fundamentos dessa decisão nesta parte.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRODUÇÃO DE PROVAS.

O processo administrativo tem um rito diferenciado do procedimento adotado no âmbito do Código de Processo Civil, o qual, no seu art. 1046, §2º expressamente preservou a vigência das disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplica as normas do CPC apenas em caráter supletivo.

Em que pese a possibilidade excepcional de apresentação de provas após a manifestação de inconformidade/impugnação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, no processo administrativo fiscal não há qualquer previsão de autorização para posterior produção de prova pela interessada fora das hipóteses de diligências ou perícias autorizadas pelo julgador.

Recurso Voluntário negado

Direito Creditório não reconhecido (sem destaque no texto original)

Portanto, está correta a conclusão apontada pelo Ilustre Julgador de 1ª Instância, devendo ser mantida a decisão recorrida.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos