



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

Processo n° 10830.017461/2009-49
Recurso n° 917.197 Voluntário
Acórdão n° **3801-001.473 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 24 de setembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO DE PIS E COFINS
Recorrente GASFORTE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2006

PIS/PASEP. DECADÊNCIA.

A Súmula Vinculante n° 08 do STF declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n° 8.212/91, assim o prazo decadencial para constituição das contribuições sociais é de cinco anos, contando-se a partir do fato gerador para os períodos em que houve pagamentos nos termos do art. 150, §4°, do Código Tributário Nacional (CTN). Constatada a inexistência de pagamentos aplica-se o art. 173, I, do CTN.

PIS/PASEP. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

É válido o auto de infração lavrado em conformidade com o disposto nos artigos 142, do CTN, e 10 e 59, do PAF.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Comprovado nos autos o recolhimento a menor da contribuição, deve ser mantido o auto de infração que exige o complemento do valor devido.

ALÍQUOTA ZERO E OUTRAS HIPÓTESES DESONERATIVAS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. LEI N° 11.033, DE 2004.

A manutenção de créditos prevista na Lei no 11.033, de 2004, refere-se às hipóteses desonerativas criadas pela própria Lei e não alteram o regime de tributação monofásico previsto em legislação anterior.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

As receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a venda de gasolina, óleo diesel e álcool são submetidas à alíquota zero da

contribuição, sendo expressamente vedado o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses produtos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2006

COFINS. DECADÊNCIA.

A Súmula Vinculante nº 08 do STF declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, assim o prazo decadencial para constituição das contribuições sociais é de cinco anos, contando-se a partir do fato gerador para os períodos em que houve pagamentos nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Constatada a inexistência de pagamentos aplica-se o art. 173, I, do CTN.

COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

É válido o auto de infração lavrado em conformidade com o disposto nos artigos 142, do CTN, e 10 e 59, do PAF.

CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Comprovado nos autos o recolhimento a menor da contribuição, deve ser mantido o auto de infração que exige o complemento do valor devido.

ALÍQUOTA ZERO E OUTRAS HIPÓTESES DESONERATIVAS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. LEI Nº 11.033, DE 2004.

A manutenção de créditos prevista na Lei no 11.033, de 2004, refere-se às hipóteses desonerativas criadas pela própria Lei e não alteram o regime de tributação monofásico previsto em legislação anterior.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

As receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a venda de gasolina, óleo diesel e álcool são submetidas à alíquota zero da contribuição, sendo expressamente vedado o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses produtos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Inadmissível a mera alegação da existência de um direito.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso. Vencidos os Conselheiros Jacques Maurício Ferreira Veloso e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que convertiam o processo em diligência para que a Delegacia de

Processo nº 10830.017461/2009-49
Acórdão n.º **3801-001.473**

S3-TE01
Fl. 384

origem apurasse os créditos relativos ao regime monofásico. O Conselheiro Jacques Maurício Ferreira Veloso apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)
José Luiz Bordignon - Relator.

EDITADO EM: 23/01/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes (Presidente), José Luiz Bordignon, Raquel Motta Brandão Minatel, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo. Ausente justificadamente o Conselheiro Sidney Eduardo Stahl.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

*“Trata-se dos Autos de Infração relativos às Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, lavrados em 17/12/2009, que formalizaram o crédito tributário contra a contribuinte em epígrafe no valor total de R\$ 705.949,89, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora calculados até 30/11/2009, em razão da falta de apuração, recolhimento e declaração em DCTF, nos **anos-calendário 2004 a 2006**, conforme discriminado no Descrição dos Fatos e Enquadramento legal de fls. 04/06 e 15/17:*

“001 – PIS (FATURAMENTO) – INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS

Falta de apuração, declaração em DCTF e recolhimento do PIS sobre receitas de aluguel da base de armazenagem de combustível, nos anos 2005 e 2006, cujos valores mensais das receitas abaixo especificados foram contabilizados para fins de apuração do IRPJ e CSLL nas contas contábeis “3.1.1.02.002-218 – ALUGUEL DE ESPAÇO BASE”, às fls. 00155 do livro Razão nº 15 do ano 2005 e conta contábil “3.1.2.01.0002-1112 – ARMAZENAGEM”, às fls. 000332 do livro Razão nº 16 do ano 2006 e não incluídas na base de cálculo da referida contribuição.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor</i>	<i>Tributável</i>	<i>ou</i>	<i>Contribuição</i>
<i>Multa (%)</i>				
<i>31/04/2005</i>	<i>R\$ 120.000,00</i>	<i>75,00</i>		
<i>31/05/2005</i>	<i>R\$ 81.500,00</i>	<i>75,00</i>		
<i>30/06/2005</i>	<i>R\$ 115.850,00</i>	<i>75,00</i>		
<i>30/08/2005</i>	<i>R\$ 102.500,00</i>	<i>75,00</i>		
<i>31/10/2005</i>	<i>R\$ 62.171,97</i>	<i>75,00</i>		
<i>30/11/2005</i>	<i>R\$ 119.318,32</i>	<i>75,00</i>		
<i>31/12/2005</i>	<i>R\$ 241.570,94</i>	<i>75,00</i>		
<i>31/01/2006</i>	<i>R\$ 241.570,94</i>	<i>75,00</i>		

Enquadramento legal: arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/2002.

002 – PIS (FATURAMENTO) – INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS

Lançamento decorrente da falta de declaração em DCTF e recolhimento aos cofres da Fazenda Nacional, dos valores devidos ao PIS nos anos-calendário 2004 e 2006, os quais foram apurados e contabilizados pela fiscalizada nas contas contábeis “2.1.1.03.0004-PIS FATURAMENTO A RECOLHER”, às fls. 000117 do livro Razão nº 13 de 2004 e “2.1.1.03.0004-567-PIS FATURAMENTO A RECOLHER”, às fls. 000313 do livro Razão nº 16 de 2006.

<i>Fato Gerador Multa (%)</i>	<i>Valor</i>	<i>Tributável</i>	<i>ou</i>	<i>Contribuição</i>
28/02/2004 R\$	613,20	75,00		
30/03/2004 R\$	655,93	75,00		
30/04/2004 R\$	4.408,24	75,00		
31/05/2004 R\$	2.157,29	75,00		
30/06/2004 R\$	989,85	75,00		
31/07/2004 R\$	1.738,44	75,00		
30/08/2004 R\$	1.638,42	75,00		
31/01/2006 R\$	3.961,57	75,00		
28/02/2006 R\$	11.289,01	75,00		
31/07/2006 R\$	1.699,22	75,00		
30/08/2006 R\$	486,18	75,00		
31/10/2006 R\$	1.474,96	75,00		
30/11/2006 R\$	282,08	75,00		
31/12/2006 R\$	7.013,50	75,00		

Enquadramento legal: arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/2002.”

“001 – COFINS – INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

Falta de apuração, declaração em DCTF e recolhimento da COFINS sobre receitas de aluguel da base de armazenagem de combustível, nos anos 2005 e 2006, cujos valores mensais das receitas abaixo especificados foram contabilizados para fins de apuração do IRPJ e CSLL nas contas contábeis “3.1.1.02.002-218 – ALUGUEL DE ESPAÇO BASE”, às fls. 00155 do livro Razão nº 15 do ano 2005 e conta contábil “3.1.2.01.0002-1112 – ARMAZENAGEM”, às fls. 000332 do livro Razão nº 16 do ano 2006 e não incluídas na base de cálculo da referida

<i>Fato Gerador Multa (%)</i>	<i>Valor</i>	<i>Tributável</i>	<i>ou</i>	<i>Contribuição</i>
31/04/2005 R\$	120.000,00	75,00		
31/05/2005 R\$	81.500,00	75,00		
30/06/2005 R\$	115.850,00	75,00		
30/08/2005 R\$	102.500,00	75,00		
31/10/2005 R\$	62.171,97	75,00		
30/11/2005 R\$	119.318,32	75,00		
31/12/2005 R\$	241.570,94	75,00		
31/01/2006 R\$	241.570,94	75,00		

Enquadramento legal: arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/2003.

002 – COFINS – INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

FALTA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO DA COFINS

Lançamento decorrente da falta de declaração em DCTF e recolhimento aos cofres da Fazenda Nacional, dos valores devidos a COFINS nos anos-calendário 2004 e 2006, os quais foram apurados e contabilizados pela fiscalizada nas contas contábeis “2.1.1.03.0003-COFINS A RECOLHER”, às fls. 000117 do livro Razão nº 13 de 2004 e “2.1.1.03.0004-564-COFINS A RECOLHER”, às fls. 000313 do livro Razão nº 16 de 2006.

<i>Fato Gerador Multa (%)</i>	<i>Valor</i>	<i>Tributável</i>	<i>ou</i>	<i>Contribuição</i>
28/02/2004 R\$	2.830,80	75,00		
31/03/2004 R\$	3.028,06	75,00		
30/04/2004 R\$	20.349,34	75,00		
31/05/2004 R\$	9.945,56	75,00		
30/06/2004 R\$	4.559,33	75,00		
31/07/2004 R\$	8.007,40	75,00		
30/08/2004 R\$	7.546,66	75,00		
31/01/2006 R\$	18.288,33	75,00		
28/02/2006 R\$	52.115,02	75,00		
31/07/2006 R\$	7.844,31	75,00		
30/08/2006 R\$	2.244,42	75,00		
31/10/2006 R\$	6.809,06	75,00		
30/11/2006 R\$	1.302,20	75,00		

31/12/2006 R\$ 32.377,37 75,00

Enquadramento legal: arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/2003.”

Os autos foram instruídos com cópias dos Livros Razão Analítico (fls. 74/93), Diário (fls. 94/112) e Lalur (fls. 113/124), dos anos-calendário 2004, 2005 e 2006.

Consta do despacho de fls. 127 a formalização do processo nº 10830.017459/2009-70, tratando do arrolamento de bens e direitos.

A interessada foi cientificada dos autos de infração em 17/12/2009. Inconformada, apresentou, por intermédio de seu representante legal, em 18/01/2010, impugnação de fls. 128/157, acompanhada de documentos de fls. 158/170.

Após breve resumo dos fatos, requer a improcedência do auto de infração: (i) face a decadência; (ii) face nulidade do lançamento; (iii) por afronta ao princípio da capacidade contributiva; e (iv) pela tributação do patrimônio e não da receita, ao não se considerar os princípios norteadores da não-cumulatividade.

Afirma que o tema decadência é tratado no Código Tributário Nacional, o qual tem status de Lei Complementar, atendendo o disposto no art. 146, III, da CF/88. Discorre acerca do referido instituto, mencionando a doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho.

Protesta pela extinção do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, relativamente ao ano-calendário 2004, com fundamento nos arts. 150 e 156, V, do CTN, face a hipótese cuidar do lançamento por homologação.

Diz ser a regra de incidência o que define a sistemática de seu lançamento, acrescentando que “a natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura imposto a pagar. O que define se o lançamento é por declaração ou homologação é a legislação do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido o pagamento”.

Requer a aplicação da mesma regra de contagem do prazo decadencial, relativamente às contribuições, sob o argumento de que não pode a lei ordinária fixar prazo decadencial. Fundamenta-se nos arts. 149 e 146, III, da CF/88, e art. 150 do CTN. Cita jurisprudência.

No mérito, propriamente dito, alega que o procedimento fiscal ofendeu o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, face determinação da matéria tributável e o cálculo do imposto devido de forma extremamente genérica, bem como os princípios da reserva legal, face inobservância do princípio da não-cumulatividade do Pis e da Cofins, e da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, “pela tributação da não-renda”. Fundamenta-se nos arts. 5º, II, e 150, I, da CF/88.

Em outra frente de defesa, volta-se para as exigências do Pis e da Cofins, abordando a tributação monofásica.

Argumenta que, relativamente aos combustíveis derivados do petróleo, a partir de fevereiro de 1999, foi instituída a substituição tributária também para o Pis e a Cofins, com base no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, concentrando-se a tributação no início da cadeia de comercialização.

E continua, em suas palavras:

“44. Outrossim, o governo Federal inventou o inusitado Regime Monofásico ou Concentrado através da Medida Provisória 1991-15, em 10 de março de 2000, incorporando as parcelas do PIS e da Cofins devidas pela Refinaria, Distribuidora e Consumidor Final no preço ex-Refinaria, cuja vigência deu-se a partir de 1 de julho de 2000, e apressou-se em transformá-la em lei.

45. Paralelamente, através da EC 33/2001, apressou-se em possibilitar tributabilidade do PIS/Cofins sobre derivados de petróleo, alterando na Constituição Federal a palavra “tributo” para “imposto” (art. 155, § 3º), eliminando de vez a antiga restrição constitucional que impedia a incidência tributária.

46. Essa complexa engenharia tributária merece cuidadoso detalhamento. Preliminarmente, é preciso conhecer a cadeia de comercialização dos combustíveis derivados de petróleo após o seu refinamento, o denominado Downstream.

47. Para facilitar o entendimento, tomou-se como hipótese especificamente o Óleo Diesel, que percorre o seguinte caminho comercial: Refinaria de Petróleo (R) => Distribuidora de Combustíveis (D) => Revendedor Varejista (V) => Consumidor Final (CF).

48. A operação de (R) para (D) é considerada como sendo operação (a) sobre a qual incide o PIS/Cofins de 3,65%. De (D) para (V), operação (b), PIS/Cofins de 3,65% e finalmente de (V) para (CF), operação (c), PIS/Cofins de 3,65%. Da Refinaria ao Consumidor Final, ocorrem ou deveriam ocorrer três operações: (a) = 3,65%; (b) = 3,65% e (c) = 3,65%.

*49. Saliente-se que a carga tributária total (R+D+V) dessas contribuições não corresponde simplesmente a 3,65% x 3, pois uma incide cumulativamente sobre a outra e também sobre uma determinada margem bruta. Então temos: operação (a) Parcela “x” = 3,65%; operação (b) Parcela “y” = 4,15%; e, operação (c) Parcela “z” = 4,72%, totalizando **12,52%**.*

50. Referidos valores foram incorporados ao preço do Óleo Diesel a partir de 1 de julho de 2000, através da Portaria Interministerial nº 199/2000, que passou de R\$ 0,3858 para R\$ 0,4311, sem que isso significasse quaisquer aumentos de preços ou tributos.

51. Ocorre que até 30 de junho de 2000, o Consumidor Final que adquirisse combustíveis diretamente de Distribuidoras de Combustíveis estava autorizado pelo art. 6º da IN-SRF nº 06/99

a recuperar a denominada parcela “z” de 4,72%, em razão da determinação insculpida no § 7º do art. 150 da CF/88, isto é, fato gerador presumido e não realizado.

52. Observe-se que no regime tributário “a”, a carga tributária total de **12,52%** era cobrada antecipadamente por substituição tributária (no início da cadeia), incluindo, para efeito de cobrança, a operação (c). Especificamente, no caso concreto de venda direta do Distribuidor para Consumidor Final, não ocorrida, portanto, a respectiva parcela “z” era restituída (por compensação), imediata e preferencialmente.

53. A partir do novo regime tributário “b”, a **mesma** carga tributária total de **12,52%** foi incorporada ao preço ex-Refinaria, incluindo as contribuições correspondentes à incidência na venda a varejo (vide art. 6º - IN-SRF 6/99), com a garantia do Ministério da Fazenda de que tudo continuaria igual.

54. Essa garantia do Ministério da Fazenda, debatida à exaustão na Câmara dos Deputados, possibilitou a aprovação do Projeto de Lei n. 2.985/2000, convertido na Lei 9.990/2000, que alterou as alíquotas de PIS/Cofins sobre o Óleo Diesel de 3,65% para **12,52%** (incidência monofásica – Lei 9.990/2000), sem que isso significasse qualquer aumento de alíquota ou imposto.

55. Adicionalmente não é a existência ou ausência de Instrução Normativa, isto é, de dispositivo apenas regulamentar que legitima ou descaracteriza determinado crédito tributário. É a lei “stricto sensu” e sua correta interpretação, no caso em tela, a Medida Provisória 1991-15, de 10 de março de 2000, que estabeleceu em seu artigo 46 a eficácia das modificações introduzidas no art. 4º da Lei 9.718/98. A partir de 1º de julho de 2000, três meses depois, foi reeditada sob o nº 1991-18, para modificar as alíquotas anteriormente estabelecidas. As novas alíquotas foram então repetidas pela Lei 9.990/2000, de 21 de julho de 2000, publicada no Diário Oficial da União em 24/07/2000.

56. O novo regime de tributação nada mais é, tecnicamente, do que uma continuação do regime vigente até 30 de junho de 2000, não podendo, portanto, ser enquadrado no § 4º do artigo 149 da CF/88, que assim determina: “A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”. (gn).

(...)

58. Assim sendo, conforme exaustivamente demonstrado, há que se concluir, forçosamente, que a impugnante é detentora de créditos que sequer foi considerado pela fiscalização, não podendo prosperar a presente autuação sem que sejam considerados tais créditos.”

Continua, agora, acerca da tomada de créditos.

Diz que, na sistemática monofásica, a tributação é concentrada no produtor ou importador e as etapas seguintes da cadeia são tributadas com alíquota zero. E que, na sistemática não-cumulativa, é possibilitado aos contribuintes o crédito em relação a alguns dos insumos e custos, conforme arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, concluindo, ainda, que referido dispositivo, em seu § 2º, indica a impossibilidade da tomada de crédito relativamente a bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, razão pela qual, quando efetivamente tributada a receita, não há de se obstar o crédito pelo adquirente.

Acrescenta que o art. 16 da Medida Provisória nº 206, de 2004, segundo o qual as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, não impedem a manutenção dos créditos, pelo vendedor, veio esclarecer a legislação então vigente. E salienta que tal normativo é meramente interpretativo, como consta de sua exposição de motivos.

Retoma a sistemática monofásica, dizendo que os produtos submetidos a tal apuração foram elencados no art. 2º, § 1º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. E que a aquisição para revenda de produtos cuja receita esteja sujeita à incidência monofásica não dá direito à tomada de crédito, conforme art. 3º, I, b, da citada legislação.

Aduz ser a norma coerente, por manter distinção entre as sistemáticas monofásica e não-cumulativa, distinção esta a qual foi, inclusive, prestigiada na exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 2002, quando ficou consignado que “sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades [...] os contribuintes tributados em regime monofásico”.

Ressalta, contudo, que, com o advento da Lei nº 11.033, de 2004, a vedação ao creditamento constante dos artigos 3º, I, b, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, foi revogada, possibilitando a tomada de crédito por parte dos contribuintes tributados pela sistemática monofásica. Cita doutrina e jurisprudência.

Conclui, assim, que a impugnante possui o direito ao crédito na sistemática monofásica e o seu aproveitamento na apuração do Pis e da Cofins devidos, não considerado na presente autuação.

Na seqüência, passa a abordar a não-cumulatividade.

Nesse sentido, disserta acerca do princípio regido na CF/88, relativamente ao ICMS e IPI, conforme artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, concluindo que “a sistemática da não cumulatividade concebida para o IPI e o ICMS possui como finalidade a neutralização da incidência em cascata, através da técnica de compensação de débitos com créditos”.

E emenda que “o critério quantitativo do PIS e da COFINS diz respeito à “totalidade das receitas auferidas”, que é fenômeno relacionado à pessoa do contribuinte (empresa jurídica), não

possuindo qualquer identidade com algum fenômeno circulatório, traço característico originário do IPI e do ICMS”.

Continua, em suas palavras:

“82. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS é operacionalizada redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento em etapas anteriores.

83. O regime não-cumulativo das referidas contribuições não pode ser restringido, pois os contribuintes têm direito ao crédito das contribuições exigidas anteriormente, como forma de minorar a carga tributária sobre o faturamento, tão prejudicial para as empresas instaladas no País.

84. O Texto Supremo autorizou a existência de 2 (dois) regimes para a COFINS, o cumulativo e o não-cumulativo, o que foi observado pela legislação ordinária, que também abarcou o PIS.

85. Ainda que o legislador ordinário tenha certa flexibilidade para estabelecer a não-cumulatividade para determinados contribuintes, utilizando como critério diferenciador o setor de atividade econômica, a concessão desta deve obedecer rigorosamente o princípio da isonomia e o da capacidade contributiva.

86. Com efeito, a utilização do benefício da não-cumulatividade por determinados contribuintes em detrimento de outros em situações equivalentes, é critério discriminador que esbarra nos referidos princípios.

87. De plano, chama a atenção o fato de que na legislação de regência da não-cumulatividade, a alíquota do PIS aumentou de 0,65% para 1,65% e a da COFINS de 3% para 7,6%, em que o contribuinte tem o direito de deduzir da base de cálculo das contribuições incidentes sobre os bens e serviços adquiridos.

88. Do exame atento do art. 3º caput e parágrafo 1º das Leis nº 10.637 e 10.833, verifica-se que estas leis adotaram uma sistemática em que as contribuições incidem sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com o desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos taxativamente.

89. Contudo, inexistente “meia” não-cumulatividade, como quer fazer parecer a legislação em comento. Uma vez definido o setor de atividade econômica, o contribuinte tem o direito irrestrito de compensar todos os custos que culminaram na obtenção das receitas auferidas.

90. Assim, conclui-se pela existência de créditos que não foram deduzidos, via não cumulatividade, na apuração da base de cálculo, restando prejudicada a presente autuação.”

Encerra requerendo o reconhecimento da decadência, relativamente ao ano-calendário 2004, e a total improcedência da autuação, em função das razões apresentadas”.

A Delegacia de Julgamento em Campinas proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Nulidade. Improcedência.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Decadência. Contribuições.

Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do lapso decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional, nos mesmos moldes do imposto de renda pessoa jurídica.

O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, quando ausentes dolo, fraude ou simulação. À falta do pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

Retifica-se a exigência para excluir o crédito tributário correspondente aos períodos de 04/2004 e 06/2004, abrangidos pelo prazo decadencial.

Verificações Obrigatórias. Confronto DCTF x Demonstrações Financeiras. Falta de Declaração e de Recolhimento.

É devido pela pessoa jurídica a contribuição apurada em sua escrituração fiscal, que não tenha sido objeto de recolhimento e nem de confissão em DCTF.

Verificações Obrigatórias. Confronto DCTF x Demonstrações Financeiras. Falta de Apuração, de Declaração e de Recolhimento.

Verificada a falta de apuração da contribuição incidente sobre receitas registradas na escrituração da pessoa jurídica, as quais se inserem na sistemática da não cumulatividade, correta é a exigência decorrente, formalizada ex-officio.

Para infirmar o lançamento, não basta a interessada alegar a existência de crédito passível de dedução, não considerado pelo Fisco. É preciso demonstrar a sua apuração em conformidade com a legislação, a sua regular contabilização, bem como a sua disponibilidade, para pretender o direito à sua utilização, mormente quando verificado que a pessoa jurídica auferiu outras receitas, excluídas da sistemática da não cumulatividade, fato o qual enseja a respectiva segregação contábil e fiscal.

Sem um início de prova oferecido pela impugnante, nesse sentido, sequer se cogita da realização de diligência, no intuito de confirmar as alegações fornecidas pela impugnante, que pudesse ensejar a retificação do crédito tributário regularmente constituído.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Decadência. Contribuições.

Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do lapso decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional, nos mesmos moldes do imposto de renda pessoa jurídica.

O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, quando ausentes dolo, fraude ou simulação. À falta do pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

Verificações Obrigatórias. Confronto DIPJ x DCTF x Demonstrações Financeiras. Falta de Declaração e de Recolhimento.

É devido pela pessoa jurídica a contribuição apurada em sua escrituração fiscal, que não tenha sido objeto de recolhimento e nem de confissão em DCTF.

Verificações Obrigatórias. Confronto DCTF x Demonstrações Financeiras. Falta de Apuração, de Declaração e de Recolhimento.

Verificada a falta de apuração da contribuição incidente sobre receitas registradas na escrituração da pessoa jurídica, as quais se inserem na sistemática da não cumulatividade, correta é a exigência decorrente, formalizada ex-officio.

Para infirmar o lançamento, não basta a interessada alegar a existência de crédito passível de dedução, não considerado pelo Fisco. É preciso demonstrar a sua apuração em conformidade

com a legislação, a sua regular contabilização, bem como a sua disponibilidade, para pretender o direito à sua utilização, mormente quando verificado que a pessoa jurídica auferiu outras receitas, excluídas da sistemática da não cumulatividade, fato o qual enseja a respectiva segregação contábil e fiscal.

Sem um início de prova oferecido pela impugnante, nesse sentido, sequer se cogita da realização de diligência, no intuito de confirmar as alegações fornecidas pela impugnante, que pudesse ensejar a retificação do crédito tributário regularmente constituído.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso de fls. 346 a 376 reproduzindo, na essência, as razões apresentadas por ocasião da impugnação.

DO PEDIDO:

Desse modo, pede-se:

- a) o reconhecimento da decadência do direito de lançar, para o Pis e a Cofins, em função de tratar-se de lançamento por homologação, nos termos do §4º do art. 150 do CTN, eis que a presente autuação refere-se a todo o ano-calendário de 2004, portanto há mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador:
- b) que a presente autuação efetivada com o escopo de constituir o crédito tributário correspondente ao PIS e a COFINS, referente ao período de apuração de 01/2005 a 12/2006, seja considerada totalmente improcedente, em função das razões apresentadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luiz Bordignon, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

I – DAS PRELIMINARES.

I. 1 Decadência.

Entende a recorrente que se deve aplicar o art. 150, §4º, do CTN, independente de existir o pagamento. Assim, requer a aplicação da decadência para todo o ano de 2004.

Registra-se que a autoridade julgadora de primeira instância reconheceu a decadência do Pis/Pasep para os períodos de 04 e 06 de 2004, pela aplicação do art. 150, §4º, do CTN, em razão de ter identificado pagamento parcial nestes períodos. Para os demais períodos, pela ausência de pagamento, foi aplicado o art. 173, I, do referido diploma legal.

Com relação ao tema, note-se que a Lei nº 8.212/91 estabelecia em seu art. 45 que o prazo do direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos era de 10 (dez) anos.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal (STF), após analisar a matéria em sede de controle difuso de constitucionalidade (precedentes: RE nºs. 559.943-4, 559.882-9, 560.626-1 e 556.664-1), editou a seguinte súmula vinculante (Ata da 22ª sessão extraordinária, realizada em 12 de junho de 2008):

“Súmula Vinculante nº 8 -São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No que concerne aos efeitos da súmula vinculante, o artigo 103-A da Constituição Federal de 1988, assim dispõe:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Nesta mesma direção foi editado o art. 2º da Lei 11.417/2006:

“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.”

Também, com relação a decadência, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou o seguinte entendimento, inclusive em sede de recurso repetitivo de controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal

(Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733, DJe 18/09/2009)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INCIDÊNCIA DO ART. 173, INC. I, DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE N. 8 DO STF.

1. O Supremo Tribunal Federal, na Sessão Plenária de 12.6.2008, editou a Súmula Vinculante n. 8, publicada no DO de 20.6.2008, com este teor: "são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5.º do Decreto-Lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

2. Nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação é de se aplicar o art.173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial.

No REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, submetido ao Colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC, reafirmou-se tal posicionamento (grifou-se).

(REsp 1090021, DJe 05/05/2010)

Não é demais lembrar que, de acordo com o artigo 62-A, do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 e alterações, os Conselheiros deverão observar as decisões definitivas de mérito proferidas pelo

Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, *in verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.
{grifou-se}

Assim, diante dos fundamentos acima expostos, é indubitável que o prazo decadencial para a Fazenda Pública exigir (constituir o crédito tributário) a contribuição para o Pis/Pasep e Cofins é àquele disposto no Código Tributário Nacional (§4º do art. 150 se houver pagamento antecipado ou inciso I do art. 173 no caso de não existir pagamento).

No presente caso, tendo em vista que não houve a antecipação de qualquer pagamento para os períodos de apuração de 2004, exceção para os meses de abril e junho que já foram reconhecidos pela autoridade *a quo* como decaídos, deve-se observar para a contagem do prazo decadencial o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Desse modo, considerando que o auto foi lavrado em 17/12/2009, com ciência pessoal no mesmo dia (Pis - fls. 03 e Cofins – fls. 14), a constituição do crédito tributário foi efetuado dentro do prazo legal, não cabendo reparo algum na decisão prolatada pela autoridade julgadora de primeira instância.

I. 2 Nulidade.

Em sua peça recursal, a interessada defende a nulidade da presente autuação por violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

Às fls. 365, a requerente assim se manifestou:

“Na presente autuação, no entanto, verifica-se que a determinação da matéria tributável e o cálculo do imposto devido se efetivaram de forma extremamente genérica, o que viola os preceitos do art. 142 do CTN”.

Não assiste razão à contribuinte na preliminar apresentada. O lançamento está perfeito, em nada contrariando o disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o qual a seguir transcrevo:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

O lançamento em questão, ademais, está de acordo com os termos do artigo 10 do Decreto no 70.235, de 1972, que assim dispõe:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

Desta forma, não há como prosperar a alegação de nulidade do auto de infração em análise.

Por certo, haveria cerceamento do direito de defesa se a autuada fosse, por qualquer motivo, impedida de impugnar ou não houvesse compreendido os termos do lançamento, impossibilitando, assim, sua defesa. Não foi o que ocorreu, pois sua impugnação está devidamente juntada ao presente processo e dela se depreende que a autuada compreendeu, perfeitamente, os motivos do lançamento, produzindo ampla defesa.

Não é demais lembrar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

No caso vertente, nenhum dos pressupostos encontra-se presente, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa, tendo em vista que na descrição dos fatos e enquadramento legal foi demonstrada a razão da autuação.

Portanto, diante dos argumentos acima expostos, da motivação e da fundamentação legal expressas no corpo do auto de infração, não há como prosperar a alegação de cerceamento do direito de defesa como quer a recorrente.

Assim, rejeito as preliminares argüidas.

II – DO MÉRITO.

II. 1 – Da não-cumulatividade.

Às fls. 374, assim a recorrente se manifestou com relação ao tema:

“A não-cumulatividade do Pis e da Cofins é operacionalizada pela redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento em etapas anteriores.

O regime não-cumulativo das referidas contribuições não pode ser restringido, pois os contribuintes têm direito ao crédito das contribuições exigidas anteriormente, como forma de minorar a carga tributária sobre o faturamento, tão prejudicial para as empresas instaladas no País”.

Com relação a sistemática de apuração das Contribuições para o Pis/Pasep e Cofins, na sistemática da não-cumulativa, é meu pensar que o entendimento esposado pela requerente em sua peça de defesa não pode prosperar.

O princípio da não-cumulatividade estabelecido para as contribuições sociais pela EC nº 42, de 2003, não se identifica com aquele previsto na Constituição Federal para os impostos sobre a produção e o consumo (IPI e ICMS). No caso das Contribuições para o Pis/Pasep e Cofins, o método de apuração da referida contribuição depende de regulação infraconstitucional, o que não ocorre com o IPI e ICMS, cujos princípios se encontram gravados no texto constitucional.

A não-cumulatividade prevista na Constituição Federal trata tão somente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação (ICMS).

É de se dizer, também, que não é possível se extrair do texto constitucional que todo e qualquer custo ou despesa necessários ao funcionamento da empresa são capazes de gerar crédito na apuração das Contribuições para o Pis/Pasep e Cofins.

Como é sabido, o IPI e o ICMS usam a sistemática da não-cumulatividade para apurar o valor a ser recolhido a título dos referidos tributos. No entanto, a sistemática eleita pelo legislador para a manutenção da “neutralidade tributária” para as Contribuições Não-Cumulativas difere daquela adotada no caso do IPI e do ICMS. Ou seja, os métodos de apuração são distintos.

Para o IPI e o ICMS o método de apuração adotado pelo legislador foi o “Método do Crédito de Imposto” ou “Método de Imposto contra Imposto”, traduzindo-se na possibilidade de compensar o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente pago por ocasião da entrada (compras).

Já no caso das Contribuições (Pis/Pasep e Cofins), a forma de apuração do valor devido é obtido pela utilização do “Método Subtrativo Indireto”, que consiste em atribuir crédito fiscal sobre custos/despesas definidos em lei, na mesma proporção da alíquota aplicada sobre as receitas.

Portanto, somente os créditos previstos no rol do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 são passíveis de serem descontados para a apuração da base de cálculo das Contribuições para o Pis/Pasep e Cofins.

Assim, se o legislador ordinário houve por bem restringir o benefício a certos créditos, não cabe ao aplicador do direito ampliar ou restringir seu alcance.

II. 2 Da tributação monofásica e o aproveitamento dos créditos.

A requerente postula, em sua peça de defesa, o aproveitamento dos créditos na apuração das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins, conforme se constata dos trechos abaixo colacionados:

“Assim sendo, possui a impugnante direito ao creditamento na sistemática monofásica e o seu aproveitamento na apuração do

Pis e Cofins devidos, não considerados pela presente autuação” (fls. 369).

Na mesma direção, em sequência, argui a interessada:

“[...] conforme exhaustivamente demonstrado, há que se concluir, forçosamente, que a recorrente é detentora de créditos que sequer foi considerado pela fiscalização, não podendo prosperar a presente autuação sem que sejam considerados tais créditos”.

Ainda, às fls. 370 e 372, a recorrente protesta pelo aproveitamento dos créditos, conforme se constata dos excertos de sua peça recursal abaixo transcritos:

“Percebe-se que o que a norma indica é a impossibilidade da tomada de crédito relativamente a bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Vale dizer: se sobre a receita gerada na operação anterior, quando da aquisição do bem ou serviço, não incidiram (ou estavam isentos ou sujeitos à alíquota zero) o Pis e a Cofins, não há que se falar em crédito quando da incidência das contribuições sobre a receita oriunda de tais bens ou serviços (na operação seguinte)”. (fls. 370)

“No entanto, com o advento da Lei nº 11.033/04, a vedação ao creditamento constante dos artigos 3º, I, b, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 foi revogada, o que possibilita a tomada de crédito por parte dos contribuintes tributados pela sistemática monofásica”. (fls. 372)

Como visto, a interessada defende o aproveitamento dos créditos na apuração das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins gerados a partir dos dispêndios realizados com a compra de gasolina e óleo diesel. Assim, uma vez que a autuada se ocupa do comércio varejista de combustível, deve-se analisar, a luz da legislação de regência, sua real possibilidade.

Desse modo, necessário se faz trazer a lume a legislação de regência.

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

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

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

§ 1º *Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; [\(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 10.925, de 2004\)](#)

X - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural. [\(Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 10.925, de 2004\)](#)

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; [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Art. 1º *A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

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

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

Art. 2º *Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

§ 1º *Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*I - nos [incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998](#), e alterações posteriores, no caso de **venda de gasolinas** e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; [\(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 10.925, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 10.925, de 2004\)](#)*

e nos [incisos III e IV do § 3º do art. 1º](#) e no [art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#).

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos **produtores e importadores** de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da **venda de gasolinas e suas correntes**, exceto gasolina de aviação; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de **óleo diesel e suas correntes**; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

Como é de conhecimento, o regime de não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS foi instituído pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, sendo que a Lei nº 10.865/04 introduziu alteração no citado regime (nos artigos 3º, inciso I, alínea "b", das referidas leis), vedando a possibilidade de creditamento nas operações de venda de gasolina e óleo diesel.

Posteriormente foi editada a Lei nº 11.033/04, cujo artigo 17 estabeleceu que “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”, originando a contenda aqui presente.

Argui a recorrente que essa norma teria revogado tacitamente aquelas restrições constantes dos artigos 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (inseridas no regime de não-cumulatividade pela Lei nº 10.865/04). Em razão disso, entende ser de direito o crédito sobre as aquisições de combustíveis (gasolina, óleo diesel), sujeitos a tributação concentrada/monofásica.

Quanto à controvérsia especificamente estabelecida nesse processo, faz-se necessário tecer algumas considerações.

Em linhas gerais, ressalta-se, a seguir, os regimes de incidência das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins.

1. Regime de Incidência Cumulativa.

Nesse regime de apuração, a base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins é a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza,

conforme Lei nº 9.715, de 1998 e LC nº 70/91, cujas alíquotas são 0,65% e 3%, respectivamente.

2. Regime de Incidência Não-Cumulativa.

O regime da não-cumulatividade das Contribuições para o Pis/Pasep e Cofins, introduzido pela EC (Emenda Constitucional) nº 42, de 2003, foi instituído pela Medida Provisória nº 66/2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002) e Medida Provisória nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003), respectivamente, permitindo, nos exatos termos definidos em lei, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

Seu fundamento constitucional está gravado no art. 195, §12 da CF/1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6%.

3. Regime Diferenciado.

Caracteriza-se pela incidência especial sobre algum tipo de receita e não sobre pessoas jurídicas, devendo as mesmas calcular as contribuições sobre as demais receitas, em existindo, na sistemática cumulativa ou não-cumulativa.

Tem seu fundamento constitucional no art. 149, §4º, abaixo colacionado:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

O regime diferenciado de apuração das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins pode ser assim especificado, resumidamente em: (i) base de cálculo e alíquota diferenciada; (ii) base de cálculo diferenciada; (iii) alíquota reduzida; (iv) substituição tributária e (v) monofásico ou concentrado.

Faz-se referência, a seguir, por se tratar do caso em análise, do sistema de apuração das contribuições intitulado de **regime monofásico ou de alíquota concentrada**.

De acordo com esse regime, o importador ou produtor/fabricante tem suas alíquotas majoradas, incidindo uma única vez na cadeia de distribuição dos produtos, ficando os demais elos da referida cadeia desonerados das referidas contribuições.

Quanto ao regime de apuração das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins a legislação não previa, de início, a inclusão das receitas sujeitas ao modelo monofásico. Somente a partir da edição da Lei nº 10.865, de 2004, permitiu-se para o **produtor e importador** que o regime não-cumulativo do PIS e da Cofins abrangesse as receitas referente às vendas de produtos tributados com base em alíquotas diferenciadas (modelo concentrado/monofásico) e, com isso, abriu-se a possibilidade destes contribuintes descontar créditos em relação a certos custos e despesas previstos nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Pode-se dizer, em remate, que o regime de apuração das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins na sistemática da não-cumulatividade é geral, enquanto que o regime de tributação diferenciado na sistemática de apuração concentrada/monofásica é específico e apurado paralelamente àquele.

Feitas as considerações acima, convém retornar à análise do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, abaixo colacionado, bem como o entendimento da recorrente no sentido de que essa norma teria revogado tacitamente aquelas restrições constantes dos artigos 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (inseridas no regime de não-cumulatividade pela Lei nº 10.865/04), verdadeira razão da controvérsia submetida a esse colegiado.

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.

Relativamente a revogação tácita invocada pela recorrente, de acordo com o artigo 2º, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior” e “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. Assim, como é incontroverso que não houve revogação expressa, nem tão pouco é possível se admitir que o referido artigo regulou inteiramente a matéria, resta tão somente a possibilidade do novo texto ser incompatível com o anterior.

Quanto a esse aspecto, como visto na abordagem dos regimes de incidência das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins, a sistemática de apuração nas modalidades não-cumulativa e concentrada/monofásica tem fundamentos constitucionais diferentes, o que leva a concluir que são sistemas distintos, que não se misturam mesmo quando apurados paralelamente.

Assim, da análise do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, é manifesto que sua aplicação se limita a apuração das contribuições sob a sistemática da não-cumulativa. Portanto, no caso de receita sujeita a tributação concentrada, caso dos autos, referido comando legal é inaplicável.

Desse modo, em razão do comando normativo expresso nos artigos 2º, § 1º, I, e 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, 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 as aquisições de combustíveis (gasolina, óleo diesel), adquiridas para revenda, submetidas ao regime de tributação estabelecido no artigo 4º da Lei nº 9.718, de 1998.

Por fim, uma vez que as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais definidas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 tem natureza específica e o art. 17 da Lei nº 11.033/04 é um dispositivo de caráter genérico, cujo comando não previu expressamente a revogação dos artigos 2º, § 1º, I, e 3º, I, “b” das referidas leis, predomina o princípio da especialidade na resolução do aparente conflito das leis no tempo. Significa dizer que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não foram atingidas pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/04 e, portanto, inexistente a possibilidade legal de aproveitamento dos créditos na apuração das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins gerados a partir dos dispêndios realizados com a compra de gasolina e óleo diesel.

Por outro lado, verifica-se que a recorrente apurou receitas sujeitas a tributação pela sistemática da não-cumulatividade, o que enseja sua segregação contábil e fiscal, para só assim poder utilizar eventuais créditos na apuração das contribuições não-cumulativas.

No entanto, para se contrapor a exigência do fisco, no caso, sobre as receitas de aluguel de “espaço base e armazenagem”, não é suficiente a alegação de que os créditos não foram deduzidos na apuração das contribuições não-cumulativas, mas demonstrar a sua existência, regular contabilização e disponibilidade, o que não foi atendido, para só então reclamar o direito à sua utilização.

Assim, comprovado que os valores lançados a título de contribuições não-cumulativas (Pis/Pasep e Cofins) têm origem na escrituração contábil e fiscal da autuada, registrados nas contas contábeis “3.1.1.02.002-218 – ALUGUEL DE ESPAÇO BASE”, às fls. 00155 do livro Razão nº 15 do ano 2005 e conta contábil “3.1.2.01.0002-1112 – ARMAZENAGEM”, às fls. 000332 do livro Razão nº 16 do ano 2006, não incluídas na base de cálculo da referida contribuição e, não tendo a recorrente juntado aos autos qualquer documento que indicasse erro na composição da base de cálculo das contribuições, deve-se manter a exigência que consta do presente processo.

Diante de todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado, mantendo-se a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

É assim que voto.

(assinado digitalmente)
José Luiz Bordignon

Declaração de Voto

Conselheiro Jacques Maurício Ferreira Veloso.

A questão posta é sobre a possibilidade ou não dos contribuintes que operam com produtos sujeitos ao regime monofásico de contribuição do PIS e COFINS. Para entender o pleito, vejo como necessária uma análise da evolução legislativa sobre o tema e busca daí a melhor forma de sua aplicação, vejamos.

As contribuições citadas (Pis e Cofins) foram inseridas no regime não-cumulativo de apuração após a publicação das leis 10.627/02 e 10.833/03 respectivamente. Pelos referidos normativos, estava criado o regime não-cumulativo de apuração das contribuições, obrigatório para os contribuintes optantes pelo lucro real, porém fora do referido regime operações realizadas com os produtos sujeitos ao regime monofásico de apuração.

Ou seja, com a edição das normas citadas, passamos a ter concomitantemente o regime cumulativo de apuração, o regime não-cumulativo e o regime monofásico.

Acontece que com a edição da lei 10.865/04 houve uma significativa alteração no sistema posto, pois pela referida legislação os produtos revendidos pela Recorrente passaram a integrar também o regime não-cumulativo, ou seja, o que antes era tratado pelo legislador como dois regimes distintos, passou a ser uma operação mista, onde o contribuinte sujeito ao recolhimento concentrado (monofásico) também teria o direito de creditamento através regime não-cumulativo.

Ou seja, a partir de agosto de 2004, quando entrou em vigência a lei 10.865/04, houve uma mudança no regime monofásico que passou a beneficiar os contribuintes que operam com mercadorias sujeitas a sua sistemática. Tal benefício foi corroborado posteriormente pela lei 11.033/04 que em artigo 17 reconhece o referido crédito, cito:

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.

Não bastasse, o artigo 16 da lei 11.116/05 novamente confirma o crédito e disciplina a sua utilização, inclusive possibilitando o seu uso para compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, cito:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Vale citar que o artigo supracitado não só reconhece a existência do crédito, como a sua data de início, 09/08/2004, ou seja, início da vigência da lei 10.865/04. O referido crédito e seu aproveitamento chegou inclusive a ser regulamentado no âmbito da Receita Federal, através da IN 600/05, que em seu artigo 42 assim dispunha:

Art. 42. *Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:*

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência; ou

II - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005. (Retificada no DOU de 27/01/2009, pág. 11)

§ 1º A compensação a que se refere este artigo será efetuada pela pessoa jurídica vendedora na forma prevista no § 1º do art. 34.

(...)

§ 5º O saldo credor acumulado, na forma do inciso II do caput e do § 4º, no período de 9 de agosto de 2004 até o final do 1º (primeiro) trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser utilizado para compensação a partir de 19 de maio de 2005.

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III do caput e o § 4º somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário.

§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I do caput, remanescentes do desconto de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 34.

Importante ressaltar que a IN 600/05 permaneceu inalterada e reconhecendo o direito ao crédito, como posto, até a edição da IN 900/08, ou seja, durante 3 (três) anos a própria administração reconheceu e admitiu a cumulação das sistemáticas de apuração – monofásico e não-cumulatividade.

Finalmente, a meu sentir para por uma pá de cal sobre o assunto, foi publicada a MP 413/08 que em seus artigos 14 e 15 alterava as leis 10.637/02 e 10.833/03 para impedir a utilização do crédito de PIS e COFINS nos produtos sujeitos ao regime monofásico de apuração, a partir da regulamentação pela Secretaria da Receita Federal, no que se refere à vedação instituída, ou seja, reconhecendo a validade dos créditos em períodos anteriores. O referido dispositivo foi derrubado no Congresso Nacional sendo convertida a MP 413 na Lei 11.727/08 sem tais disposições, ou seja, mantendo na íntegra o direito ao creditamento.

A tentativa de revogação ao direito de crédito foi novamente levada a efeito pelo Poder Executivo na edição da MP 451/08 e novamente os dispositivos que vedavam a utilização do crédito não foram aprovados no processo de conversão da MP na Lei 11.945/09.

Ou seja, no meu entendimento, é fato que o Congresso Nacional, Poder responsável pela edição das leis em nosso país, reiterou por diversas vezes seu entendimento de que há o direito ao crédito no caso em análise. Portanto como aplicadores das normas, entendo que não é possível o afastamento deste direito, senão mediante alteração legislativa, o que, como dito, foi buscado por duas vezes e não foi admitido pelo Poder Legislativo.

Portanto, voto pelo provimento do recurso. É como voto.