



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

**Processo nº** 10925.001413/2007-18  
**Recurso nº** 922.221 Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-001.760 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de julho de 2012  
**Matéria** PIS Não Cumulativo - Declaração de Compensação  
**Recorrente** DULEX VEÍCULOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO PASSÍVEL DE UTILIZAÇÃO NO SISTEMA NÃO-CUMULATIVO.

No âmbito do sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições para o PIS, é expressamente vedado aos comerciantes atacadistas e varejistas o aproveitamento de créditos em relação aos custos dos bens adquiridos para revenda, sujeitos a tributação concentrada nos fabricantes e importadores destes bens.

Recurso Voluntário Negado

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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 do relator. Os conselheiros Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto acompanharam o relator pelas conclusões. A conselheira Fabiola Cassiano Keramidas fará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva – Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Amauri Amora Câmara Júnior, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1274 a 1277) apresentado em 22 de junho de 2011 contra o Acórdão nº 07-23.852, de 08 de abril de 2011, da 4ª Turma da DRJ/FNS (fls. 1255 a 1259), cientificado em 23 de maio de 2011, que, relativamente a declaração de compensação de PIS Não Cumulativo do 3º trimestre de 2005, julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ano-calendário: 2005*

**RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS VINCULADOS A VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO, À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.**

*Como o advento da Lei nº 11.116/2005, passou a ser permitido que o saldo credor da Contribuição para o PIS, vinculado às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, acumulado ao final de cada trimestre, fossem objeto de compensação ou ressarcimento.*

**TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO PASSÍVEL DE UTILIZAÇÃO NO SISTEMA NÃO-CUMULATIVO.**

*No âmbito do sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições para o PIS, é expressamente vedado aos comerciantes atacadistas e varejistas o aproveitamento de créditos em relação aos custos dos bens adquiridos para revenda, sujeitos a tributação concentrada nos fabricantes e importadores destes bens.*

**Manifestação De Inconformidade Improcedente**

A declaração foi apresentada em 31 de julho de 2006 e inicialmente apreciada pelo despacho decisório de fls. 1163 a 1174.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

**Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, transmitido em 31/07/2006, acompanhado de Declarações de**

*Compensação, transmitidas em 01/08/2006 e 31/07/2006, através das quais a contribuinte pretende compensar débitos de IRPJ (referente ao período de apuração abril de 2005) e CSLL (período de apuração janeiro de 2005) com o crédito da Contribuição para Programa de Integração Social – PIS, não-cumulativa, relativo as receitas de venda no mercado interno, correspondente ao 3º Trimestre de 2005, no montante de R\$ 35.709,45.*

#### *Do Despacho Decisório*

*Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC pelo seu deferimento parcial, fazendo-o com base no não acatamento de gastos e desembolsos com bens e serviços que não se enquadram no conceito de “insumos”, ou seja, bens e serviços que não podem ser tidos como diretamente utilizados na produção de bens ou de serviços da empresa.*

*Considerando que a interessada somente poderia efetuar o pedido de ressarcimento, para efeitos de compensação, com o saldo do crédito apurado no trimestre relativo ao PIS não-cumulativo inerente as receitas de exportação, informa, a Autoridade Fiscal, que os custos vinculados a estas receitas foram apropriados aplicando-se ao valor dos bens e serviços utilizados como insumos e aos custos, despesas e encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual existente entre a receita bruta de exportação e a receita bruta total, auferidas no mês, conforme demonstra em quadro que traz no Despacho Decisório.*

*Na sequência, traz um quadro demonstrativo da apuração dos créditos da contribuinte, decorrentes das operações no mercado interno e externo, considerando a relação percentual das receitas como acima mencionado.*

*[...]*

*Ao final, reconhece o crédito da ordem de R\$ 9.977,61, relativo as receitas de exportação de Julho/2005, determinando a homologando das compensações até este valor.*

#### *Da Manifestação de Inconformidade*

*Irresignada, a interessada manifestou-se alegando que o deferimento restringiu-se aos créditos decorrentes das operações de exportação, não tendo sido reconhecido o direito ao ressarcimento dos créditos decorrentes aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero (mercado interno), “sob a alegação de que tais créditos somente podem ser utilizados para compensar o próprio PIS não-cumulativa devido em períodos subseqüentes”. Argumenta, então, que o despacho não está de acordo com a legislação vigente e contraria o entendimento da própria Receita Federal do Brasil e defende que o pedido foi formalizado com esteio nas disposições do art. 21, II, § 8º c/c art. 22 da IN SRF 600/2005.*

*Da Diligência Fiscal**Em análise aos autos, considerando que:*

- a interessada apresentou a memória de cálculo da contribuição devida no período onde informa (fl. 18) a título de “outras receitas auferidas”, dentre outros, valores referentes a “Receita Tributada à Alíquota Zero-Ver. Prod. Trib. Monof Peças/Pneus, Veículos” e tendo esses mesmos valores sido declarados na ficha 07 do Dacon a título de “Receitas Isentas, não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, Suspensão ou Sujeita à Alíquota Zero” (fl. 29); e

- que tais receitas foram consideradas pela Autoridade Fiscal na apuração da contribuição devida pois, conforme consta da planilha “cálculo da contr. pis/pasep”, que compõem o despacho à folha 1.172, foram excluídas da base de cálculo da contribuição devida no período por consistirem de “Receitas isentas ou sujeitas a alíquota zero”,

- entendeu a Autoridade Julgadora que uma parte das receitas de vendas no mercado interno ora foi aceita pela Autoridade Fiscal como sendo “Receitas isentas ou sujeitas a alíquota zero”, para fins de apuração da contribuição devida no período, e ora não o foi, para fins de aferição da existência de eventual direito a compensação de créditos destas decorrentes.

Desta feita, considerando que somente com o que se encontra presente nos autos não seria possível ter certeza se as tais vendas de fato ocorreram na forma e nos valores declarados pela contribuinte no Dacon, propôs a realização de diligência, acatada, por unanimidade de votos, por esta mesma turma de julgamento, para que a Autoridade Fiscal competente chamasse a contribuinte:

- a relacionar e comprovar por meio da apresentação das respectivas Notas Fiscais de saída, as operações de venda das quais decorreriam as “Receitas Isentas, não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, Suspensão ou Sujeita à Alíquota Zero”, nos valores declarados na ficha 07 do Dacon; e

- a trazer o demonstrativo indicando a parte do montante das despesas, custos e encargos, informados no Dacon em relação a cada mês do período, aplicados a as alegadas receitas;

Solicitou-se que, ainda, que a Autoridade Fiscal, em análise aos elementos apresentados pela contribuinte, se manifestasse, então, conclusivamente quanto ao valor probatório destes, trazendo uma planilha demonstrando o crédito que entendesse passível de utilização pela contribuinte, se do resultado de sua análise resultasse modificação do que foi decidido no Despacho Decisório.

Adicionalmente, foi pedido a confirmação do valor da despesa informado na planilha contendo a apuração dos créditos a título de “11. Devolução de vendas sujeitas à alíquota...”, referente ao

*mês de setembro; se R\$ 823.133,29, conforme planilha, ou R\$ 535,88, conforme se extrai do Dacon.*

*Procedida a diligência requerida, considerando a documentação já presente nos autos (402/431, 432, 843, 848 e 1.138) e as informações colhidas no procedimento fiscal de diligência, a Autoridade Fiscal esclarece que as quantias informadas pela contribuinte na linha 07 do Dacon a título de “Receitas Isentas, não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, Suspensão ou Sujeita à Alíquota Zero” em verdade referem-se a receitas de venda de produtos (caminhões novos, pneus e peças de reposição) sujeitos a tributação monofásica (concentrada), e não ao regime de apuração não-cumulativo, sistema onde a tomada de créditos decorrentes da venda de produtos desta natureza, por comerciantes atacadistas e varejistas, é expressamente vedada, a teor da alínea “b” do inciso I do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Acrescenta que com a edição da Lei nº 10.485/2002 (e alterações) o legislador impôs a tais produtos o regime de incidência monofásica do PIS e da Cofins. E que não cabe razão à contribuinte em relação ao entendimento que demonstra de que o direito a fruição do crédito pretendido estaria amparado no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.*

*Diz ainda que a contribuinte, em resposta à intimação fiscal informou que no total das receitas tributadas a alíquota zero estão incluídas receitas decorrentes de “comissão s/venda direta” e “bonificação s/venda direta” as quais também não dão direito “a crédito sobre aquisição de insumo” uma vez que nenhum insumo foi adquirido para sua obtenção.*

*Esclarece que deve ser reconhecido o crédito decorrente da operações de aquisição de soja em grãos destinadas para exportação, conforme notas fiscais apresentadas, muito embora a contribuinte não as tenha demonstrado no Dacon, no mês julho/2005.*

*Por fim, esclarece que o valor correto a título de “11. Devolução de vendas sujeitas à alíquota...”, referente ao mês de setembro é R\$ 535,88 e não R\$ 823.133,29, razão pela qual o valor correto do crédito de mercado interno relativo ao mês de set/2005 é R\$ 11.066,29 e não R\$ 24.639,15, conforme consta da planilha contendo a apuração dos créditos.*

*E reafirma o valor de R\$ 9.977,61 como crédito relativo as operações de exportação, do terceiro trimestre de 2005.*

#### *Manifestação da Contribuinte*

*Intimada do resultado da diligência fiscal a contribuinte manifestou-se contra o não acolhimento do crédito decorrente da revenda de bens tributados pelo regime monofásico alegando que o art. 17 da Lei nº 11.033/04, ao instituir o benefício fiscal aos contribuintes que efetuem vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou sem incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, o fez sem restrições. Conclui que “toda regra impeditiva de aproveitamento de crédito vinculada à inexistência de débito*

*da contribuição ao PIS ou da COFINS, anterior à Lei nº 11.033/04, foi por esta revogada.*

Conforme ementa reproduzida, a DRJ acolheu indeferiu a manifestação de inconformidade.

No recurso, a Interessada alegou que parte do pedido teve por objeto o art. 17 da Lei n. 11.033, de 2004, acrescentando que não haveria “nenhuma disposição na Lei n.º 11.033/04 que faça excluir o benefício fiscal quando a alíquota zero decorra da chamada tributação concentrada. É irrelevante que as Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 tenham, antes da instituição do benefício fiscal, vedado o aproveitamento de crédito.”

Finalizou requerendo que “deve ser declarada a legitimidade dos créditos da recorrente, nos termos do art. 17, da Lei n.º 11.033/04”, solicitando a aplicação da Selic e o deferimento das compensações declaradas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Conforme destacado pela Primeira Instância, *“a contribuinte não contesta a glosa dos gastos e desembolsos com bens e serviços que não se enquadram no conceito de “insumos” e nem a apropriação, no cálculo dos créditos de mercado interno e externo, dos valores dos bens e serviços utilizados como insumos e dos custos, despesas e encargos comuns, adquiridos no mês, considerando o percentual existente entre a receita bruta de exportação e a receita bruta total, auferidas no mês.”*

Em seu recurso, a Interessada também não se refere a tais matérias, requerendo apenas a aplicação do disposto no art. 17 da Lei n. 11.033, de 2004.

Nessa matéria, o acórdão de Primeira Instância considerou que, para se falar em “manutenção de créditos”, haver-se-ia que se pressupor sua prévia existência.

Vale dizer, manutenção pressupõe a existência prévia de um crédito cuja glosa seria determinada pela legislação. Com o dispositivo acima citado, a glosa não seria mais necessária, sendo possível a manutenção do crédito.

De fato, as leis que instituíram as contribuições não cumulativas previram expressamente que suas disposições não se aplicariam às receitas “decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero” e ainda aos casos de substituição tributária.

Vale dizer, o regime de não cumulatividade é geral, enquanto que o regime de tributação concentrada ou monofásico é específico e apurado paralelamente àquele.

O que se discute, a seguir, é a aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, ao caso dos autos:

*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.*

Tal dispositivo deve ser lido atentamente, pois se refere à manutenção de créditos pelo contribuinte que der saída aos produtos desonerados, tendo adquirido produtos tributados a alíquota positiva e registrado os respectivos créditos.

Ademais, refere-se ao crédito de produtos de que trata a referida lei e não a todos os casos de incidência de PIS e Cofins.

Nesse contexto, a própria lei prevê a incidência de “suspensão”, “isenção”, “não incidência” e especificamente de alíquota zero no art. 14, § 2º. Por isso, no art. 17 prevê a manutenção de créditos.

Aí reside a segunda atenção que se deve ter ao ler o dispositivo, uma vez que, especificamente, prevê a “manutenção” dos créditos vinculados às vendas de produtos de alíquota zero.

Vale dizer, não trata de exclusões de base de cálculo, mas de créditos que tenham sido escriturados e que, em função da incidência de alíquota zero e das demais hipóteses previstas na própria lei, poderiam ser objeto de uma eventual interpretação restritiva, como a que ocorre no IPI, quanto a seu aproveitamento. Então, a própria lei já previu, para que não houvesse dúvidas sobre a matéria, que a incidência das hipóteses desonerativas não implicaria glosa de créditos.

Portanto, as alegações da Interessada fundam-se em equívocos de interpretação da legislação, pelo que voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

## Declaração de Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidás

Pedi vista destes autos para melhor me inteirar acerca dos fatos discutidos.

Conforme relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS não cumulativo com base no artigo 17 da Lei n. 11.033/2004. A Recorrente entende

que o dispositivo legal lhe garante o crédito dos insumos adquiridos, ainda que estes insumos estejam sujeitos à tributação concentrada.

O ilustre Conselheiro relator entendeu por bem indeferir o crédito pleiteado por interpretar que a Lei nº 11.033/04 é restritiva, aplicando-se somente às empresas que optaram pelo “**Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária**”. É que este “**Regime**” também está previsto na Lei nº 11.033/04, e o d. julgador entende que todos os dispositivos legais relativos a esta legislação referem-se a este regime tributário específico.

*Data máxima vênia*, discordo da interpretação trazida pelo nobre colega, razão pela qual não posso acompanhar os fundamentos de sua decisão.

Contudo, não foi esta a razão apresentada pelas autoridades administrativas da Delegacia da Receita Federal – DRF e da Delegacia Regional de Julgamento – DRJ – para a negativa do crédito pleiteado pela Recorrente. Pelo que consta dos autos, o crédito foi negado porque, no entender daquelas autoridades, a Lei 11.033/04 garantiria o crédito dos insumos no sistema não cumulativo apenas **no caso de os produtos estarem sujeitos às saídas desoneradas**. Todavia, no caso em análise, averiguou-se em procedimento de diligência que não se trata de saída desonerada, **mas de entrada desonerada**.

Desta forma, os dispositivos legais seriam inaplicáveis na espécie em razão de a situação fática não se subsumir à hipótese legal garantidora do crédito tributário.

Ademais, constatou-se outro agravante, que a desoneração ocorrida na entrada tem supedâneo no fato de tratar-se de produto sujeito ao regime monofásico, isto é, que não sofreu incidência tributária em nenhum momento (entrada e saída), sendo que esta característica *sujeição ao regime monofásico* ainda é excludente de crédito por expressa determinação da Lei nº 10.833/03.

Em razão destes fatos, por entender que a situação fática não se enquadra na disposição legal, é que nego provimento ao recurso voluntário apresentado pela Recorrente acompanhando o ilustre Relator pelas conclusões.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas