MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11030.001176/2010-28

Processo nº	11030.001176/2010-28
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-008.010 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de junho de 2020
Recorrente	COMIL ÔNIBUS S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EQUIPARAÇÃO À SUSPENSÃO, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, cabendo também o ressarcimento ou a compensação do saldo credor acumulado nos termos da Lei. Entretanto, a redução da base de cálculo não se equipara a essas figuras, por essa razão não cabe o ressarcimento de saldo credor da contribuição com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, que deu provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Breno do Carmo Moreira Vieira, Liziane Angelotti Meira, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

> Trata o presente processo de análise de *Pedido de Ressarcimento* (PER) transmitido pela contribuinte em 02/06/2010, relativo a saldo credor de PIS não-cumulativo mercado interno do 4º trimestre de 2009, no montante de R$ 105.673,55.
>
> Anexados documentos, a Fiscalização produziu *Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal* onde analisou o pedido de ressarcimento, sendo pertinente transcrever-se os seguintes excertos:
>
> *Dos créditos das matérias primas, insumos, etc, que a empresa empregou nos produtos e mercadorias exportados para o exterior, nos quais não há incidência do PIS, art. 5º da Lei nº 10.637/2002, a mesma poderá deduzir do valor da contribuição a recolher das demais operações; compensar com débitos próprios ou, no final do trimestre, caso não tenha conseguido utilizar o crédito, poderá solicitar seu ressarcimento §§ 1º e 2º da referida norma.*
>
> *A interpretação do art. 16 da Lei nº 11.116 de 18/05/05 (...), não pode ser aplicada a cofins não-cumulativa sobre o mercado interno para a Comil, com exceção das vendas a Zona Franca de Manaus, haja vista que as demais vendas por ela efetuadas não se enquadram no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, por não se tratar de suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, dos produtos e mercadorias vendidas no mercado interno.*
>
> *A redução da base de cálculo do PIS e da Cofins dada pela Art. 1º da Lei nº 10.485/2002, não pode ser considerada uma isenção, haja vista que estes dois institutos jurídicos, são distintos pelo § 6º do Art. 150 da Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 3 de 1993). A redução da base de cálculo não está citada no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 e, portanto, não é alcançada pelo Art.16 da Lei nº 11.116/2005.*
>
> *Quanto aos saldos dos créditos originários do mercado interno remanescente, a empresa poderá utilizar apenas para deduzir os débitos apurados da própria contribuição, pois nas normas legais não há previsão para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal, tão pouco o seu ressarcimento em espécie.*
>
> *(...) concluímos que o Contribuinte tem legitimidade na solicitação do crédito do PIS não-cumulativo, referente a vendas para a Zona Franca de Manaus e não possui a legalidade da restituição dos créditos originários de redução da base de cálculo do PIS sobre vendas no mercado interno (...).*
>
> A seguir foi emitido Despacho Decisório que *glosou* o valor de R$ 82.849,60, de acordo com as razões indicadas no *Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal*, referente ao 4º trimestre de 2009 e *reconheceu* à pessoa jurídica o direito creditório contra a Fazenda Pública da União no valor de R$ 22.823,95, decorrente de estímulos fiscais na área do PIS não-cumulativo apurado no trimestre citado.
>
> Cientificada e não conformada com o despacho proferido pela autoridade administrativa de origem, apresentou a contribuinte sua manifestação contrária, onde, ao início, traça apontamentos sobre o procedimento fiscal e faz um breve relato da motivação utilizada no *Despacho Decisório*, para, a seguir, argumentar (em síntese):

Documento nato-digital

• entende que os créditos tributários mantidos em razão das vendas no *mercado interno*, com redução da base de cálculo (inciso II, § 2º, do art. 1º da Lei nº 10.485/2002) são legalmente ressarcíveis. Discorda da Fiscalização que sustenta a impossibilidade de *restituição* daquelas importâncias, eis que têm elas o aproveitamento vedado (aspecto material) pela modalidade *restitutória*, permitindo-se, somente, por meio de *dedução* com débitos da própria contribuição;

• tal posição está sustentada naquilo que estabelecem os arts. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, e 17 da Lei nº 11.033, de 2004, bem como o que preconiza o § 6º do art. 150 da CF, acrescido pela EC nº 3, de 1993, ou seja, apenas os créditos mantidos na saída em função de *suspensão*, *isenção*, *alíquota zero* ou *não-incidência* seriam passíveis de ressarcimento, o que não seria o caso da *redução da base de cálculo*, ocorrente nas operações de venda das carrocerias ou ônibus no mercado interno;

• a empresa discorda do posicionamento fiscal, porquanto a redução da base de cálculo é, sem dúvida, hipótese exonerativa equivalente à figura da *isenção parcial*, pelo que o despacho decisório é insubsistente;

• a legislação de regência assegura o direito à *restituição* de créditos do PIS nas compras de insumos utilizados na industrialização de produtos ou mercadorias, *acumulados trimestralmente*, notadamente em razão da impossibilidade de se valer de dedução ou compensação da própria contribuição social ou com quaisquer tributos administrados pela RFB, face ao amontoamento de créditos provocados pela preponderância de saídas imunizadas (vendas para o mercado externo ou ZFM), ou, ainda, pela própria saída com parcial incidência do tributo (caso das vendas realizadas no mercado interno);

• o benefício fiscal trazido pelo inciso II, § 2º, do art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002 – redução de base de cálculo – não tem o condão de interferir quanto à forma ou modalidade de aproveitamento dos créditos resultantes desta exoneração parcial, porquanto tais créditos, mantidos na exata medida em que a saída tenha se dado com a redução da base imponível do tributo, são resultado de uma modalidade que ataca o aspecto quantitativo do fato gerador, de forma a dispensar parcialmente o pagamento do tributo, afeiçoando-se, à vista disso, como *regra isentiva*;

• entende que no caso em tela a redução da base de cálculo (inciso II, § 2º, do art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002) pertence ao gênero das regras isentivas, sendo forçoso reconhecer que o direito à devolução de créditos fiscais resultantes dessa benesse fiscal também se dê pela modalidade *restitutória* (*ressarcimento*), tal como autorizado pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, combinado com o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004;

• ainda que isenção não fosse, o art. 1º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.485, de 2002, determina a *não-incidência* da norma tributária sobre uma parcela do fato econômico ensejador do pagamento do tributo (fato gerador), donde decorre a absoluta aplicação do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, ou seja, tem cabimento a *recuperação total* dos créditos descontados em operações anteriores por meio de ressarcimento;

• no caso em tela, não se materializa no plano substancial a incidência ampla e total da lei tributária, porque a alíquota da contribuição ataca apenas parcialmente a base imponível da mesma, donde a obrigação tributária surge incompleta em razão de sua *não incidência* (parcial) preconizada pelo art. 1º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.485, de 2002;

Documento nato-digital

• quanto ao § 6º do art. 150 da CF, tal regramento não é prejudicial à forma (modalidade) de utilização do crédito decursivo dos benefícios (direitos) fiscais nele arrolados, vez que só obriga seja criada lei concessiva com esse propósito. Vale dizer, é indispensável, para fins de concessão dos direitos aos benefícios ali enumerados, haja autorização mediante veículo legislativo próprio (lei específica), nada exigindo, tampouco ressalvando, pois, quanto à modalidade de aproveitamento dos créditos tributários deles resultantes: se por *restituição* ou *compensação*;

• consectariamente e sem prejuízo dos vícios apontados, entende que o seu direito é exeqüível, na hipótese, mediante *autocompensação*, nos moldes autorizados pelo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002. Os agentes fiscais concluíram no sentido de que os créditos mantidos em face da redução da base de cálculo a que alude a Lei nº 10.485, de 2002, somente serviriam para fins de dedução, sendo que tal compensabilidade autorizada é flagrantemente *reducionista* de direito subjetivo da empresa. Observa que nem mesmo uma lei complementar (CTN) pode reduzir, amesquinhar ou restringir o direito à compensação, sendo ela um livre exercício à hábil e célere via ressarcitória;

• ao finalizar, *requer*, cumulativamente ou alternativamente:

a) seja recebida a impugnação (manifestação de inconformidade) e, tendo presentes os princípios insertos no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, somado ao que dispõe o art. 50 do mesmo Diploma, se determine o seu regular processamento;

b) seja declarado (julgado) *nulo, inválido e/ou improcedente* o Despacho Decisório (e o Termo de Verificação Fiscal que o precede), cassando-se seus efeitos;

c) seja declarado o *direito creditório* do PIS não-cumulativo, haurido na comercialização com o mercado interno (4º trimestre de 2009), *passível de ressarcimento*, nos termos autorizados pelos arts. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e 16 da Lei nº 11.116, de 2005, bem ainda, subjacentemente, seja autorizada a *compensação* dos mesmos, nos moldes prescritos pelo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e alterações.

A 2ª Turma da DRJ/POA, acórdão n° 10-42.113, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. TERMO DE VERIFICAÇÃO.

INOCORRÊNCIA.

Não restando configuradas quaisquer das situações previstas na legislação pertinente, não há que se falar na possibilidade de declaração de nulidade ou invalidação de Despacho Decisório ou Termo de Verificação Fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Documento nato-digital

> Compete privativamente ao Poder Judiciário apreciar questões que envolvam inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos legislativos ou normativos, bem como de afronta a princípios constitucionais.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009
>
> REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS BÁSICOS. VENDAS NO MERCADO INTERNO.
>
> No regime não-cumulativo, os créditos decorrentes de vendas no mercado interno são passiveis, tão somente, de *dedução* do valor devido da contribuição.

Em recurso voluntário, a empresa repisou os argumentos de sua defesa anterior, combatendo a conclusão da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Preliminar de nulidade do despacho decisório

Aponta a nulidade genérica do despacho decisório, mas se observa que o ato foi produzido sem as máculas do art. 59 do Decreto n° 70.235/72, bem como está devidamente motivado e refere-se à documentação utilizada na análise do pleito de ressarcimento.

Logo, o despacho decisório não é nulo.

Restituição e Ressarcimento dos créditos pleiteados pelo contribuinte

A Recorrente é fabricante de carroceria para ônibus, apurando PIS e COFINS no regime não cumulativo para as partes e peças comercializadas.

É legitimada à redução da base de cálculo prescrita pelo art. 1°, da Lei nº 10.485/2002, nos seguintes termos:

> Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2%

Documento nato-digital

> (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> § 1º O disposto no caput, relativamente aos produtos classificados no Capítulo 84 da TIPI, aplica-se, exclusivamente, aos produtos autopropulsados.
>
> § 2º A base de cálculo das contribuições de que trata este artigo fica reduzida:
>
> (...)
>
> II - **em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da TIPI**: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

Diante disso, sustenta a Recorrente que a redução da base de cálculo se equipara à isenção parcial e à não incidência proporcional, sendo aplicáveis os art. 16 da Lei 11.116/2005 e art. 17 da Lei 11.033/2004:

> 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.
>
> 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.

Andou bem o despacho decisório ao negar o direito ao ressarcimento, uma vez que "redução de base de cálculo" não se confunde com isenção, tampouco com a não incidência.

Inexistirá obrigação tributária sem lei anterior que descreva o fato jurídico-tributário (não incidência). Por outro lado, havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma, há a incidência tributária.

Assim:

- Isenção: há incidência tributária, mas não há constituição do crédito tributário.
- Não incidência: o fato não tem previsão legal, logo não há subsunção. Não há relação jurídica decorrente.

Documento nato-digital

Por sua vez, a redução de base de cálculo pressupõe a ocorrência do fato, com o nascimento da obrigação tributária e a constituição do crédito pelo sujeito ativo, mas com redução no valor da prestação pecuniária em virtude do desconto na base de cálculo.

O art. 150, § 6º, da CF/88 é claro ao distinguir a figura da isenção e da redução da base de cálculo:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Por outro lado, impera a aplicação do art. 111, II c/c 175, I do CTN, que impedem o alargamento de regra isentiva.

Dessa forma, se a redução da base de cálculo do art. 1° da Lei 10.485/2002 nas vendas em mercado interno não é isenção/não-incidência, logo não está incluída no art. 17 da Lei 11.033/2004 e não é objeto da prescrição do art. 16 da Lei n° 11.116/2005.

Por conseguinte, não há previsão legal para o ressarcimento de créditos tal como pleiteado pela Recorrente.

Ademais, resta o regime geral no qual os créditos decorrentes de vendas no mercado interno são passíveis, tão somente, de *dedução* do valor devido da contribuição. Da mesma forma não há previsão legal para compensação nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, eis que ausente pagamento indevido (indébito).

Acrescente-se que, no caso em comento, a empresa recebeu em conta corrente o valor reconhecido pela unidade de origem.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

Documento nato-digital