



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.901836/2012-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.328 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS JE LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

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

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo no qual discute-se o direito da Recorrente a créditos tributários sob o argumento de que a decisão atacada partiu da aplicação da alínea *b*, do inciso I do art. 3º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, que, no seu entender, estariam revogados, por via tácita, pela Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

Com a sustentada revogação tácita de dispositivos das leis 10.833/03 e Lei 10.637/02, pela Lei 11.033/04 a Recorrente entendeu que passou a ser permitido que o revendedor das bebidas classificadas nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03 (água, cerveja e refrigerante) da TIPI, pudesse se creditar sobre os valores pagos pelo fabricante, a título de PIS/PASEP e COFINS, ainda que na venda, a alíquota seja reduzida à zero.

Por bem retratar os fatos até então ocorridos no presente processo adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da realização de sua análise.

1. O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade, às fls. 02/09, contra o Despacho Decisório Eletrônico nº de rastreamento 065796362, de 02/10/2013, às fls. 11, ciência em 14/10/2013, Aviso de Recebimento - AR, às fls. 31/32, que indeferiu o Pedido de Ressarcimento (PER), de 24/11/2008, relativo ao PIS/PASEP Não-Cumulativo – Mercado Interno, referente ao 2º trimestre de 2005 (01/04/2005 a 30/06/2005), transmitido por meio do PER nº 07780.73891.101208.1.1.10-4154, às fls. 33/35.

2. Analisadas as informações constantes do mencionado PER, o Fisco indeferiu o respectivo pedido de ressarcimento, uma vez que restou constatado que não há direito ao crédito pleiteado no valor de R\$ 47.533,03 (quarenta e sete mil, quinhentos e trinta e três reais e três centavos), consoante quadro nº 3 - FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL, cujo extrato segue abaixo, parte integrante do aludido Despacho Decisório:

(...)

3. A análise do pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, demonstrado no PER 07780.73891.101208.1.1.10-4154, foi realizada pela Delegacia da Receita Federal Santa Cruz do Sul, sendo emitido o Parecer DRF/SCS/SAFIS nº 24, de 26 de agosto de 2013, às fls. 21/29.

4. Das informações do referido parecer, o crédito solicitado encontrava-se vinculado às vendas no mercado interno, efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, sendo constatadas irregularidades com relação aos créditos informados, decorrentes da sistemática de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, com conseqüente glosa dos créditos informados na rubrica "**Outras Operações com Direito a Crédito**".

(...)

33. Dessa forma, VOTO por julgar IMPROCEDENTE a Manifestação de Inconformidade, mantendo integralmente as glosas efetuadas pela DRF Santa Cruz do Sul, em conformidade com o Parecer DRF/SCS/SAFIS nº 24, de 26 de agosto de 2013 (fls. 21/29), ratificando a decisão no Despacho Decisório Eletrônico nº de rastreamento 065796362 pelo indeferimento do pedido de ressarcimento do crédito demonstrado no PER nº 07780.73891.101208.1.1.10-4154.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi denegado o pretendido direito ao crédito sob o argumento de a Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 NÃO REVOGOU a alínea b, do inciso I do art. 3º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual submeteu a demanda e este Colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste dos demais requisitos legalmente exigidos, razão pela qual dele conheço.

2. Mérito.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito recursal que pode ser resumido como a tese de se a Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 haveria revogado a alínea *b*, do inciso I do art. 3º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03 e, desta forma, autorizado a manutenção do crédito de PIS e COFINS por parte dos revendedores de bebidas.

O busílis foi muito bem delimitado quando da prolação da decisão pela DRJ, em fragmento abaixo transcrito.

Em breve síntese, a Manifestante insurge-se contra o indeferimento do pedido de ressarcimento, solicitando a reforma do Despacho Decisório combatido, posto que, a decisão decorreu da aplicação da alínea *b*, do inciso I do art. 3º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, que, no seu entender, estariam revogados, por via tácita, pela Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

A decisão ora atacada assim concluiu

29. Por conseguinte, não assiste razão ao Manifestante quando afirmar, em suma, que ocorreria revogação tácita de dispositivos das leis 10.833/03 e Lei 10.637/02, pela Lei 11.033/04 passando a ser permitido, portanto, que o revendedor das bebidas classificadas nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03 (água, cerveja e refrigerante) da TIPI, pudesse se creditar sobre os valores pagos pelo fabricante, a título de PIS/PASEP e COFINS, ainda que na venda, a alíquota seja reduzida à zero. Da mesma forma, não há razão quando afirma que dispositivo que declara o direito ao crédito - o art. 17 da Lei 11.033/04 - passou a ser aplicável para o seu caso a partir de 1º de novembro de 2004.

Efetivamente, existe uma linha de raciocínio segundo a qual o art. 17 da Lei nº 11.033/04 teria revogado o art. 3º, inciso I, alínea *b*, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 e em consequência disto o contribuinte faria jus ao crédito, mesmo em se tratando de aquisições efetuadas com alíquota zero.

Esta interpretação, todavia, não encontra acolhida pela maioria dos Conselheiros do CARF.

Quando da análise de processo no qual discutia-se a mesma tese (o art. 17 da Lei nº 11.033/04 teria revogado o art. 3º, inciso I, alínea *b*, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03) o Conselheiro Rosaldo Trevisan teve a oportunidade de Relatar processo análogo, que pela precisão com que foi redigido o voto, acolhido por unanimidade pela Turma, que adoto e transcrevo:

No que se refere a tal inconformismo, é de se destacar, preliminarmente, que a Constituição não assegura não cumulatividade irrestrita ou ilimitada. E sequer diz que a lei fixará os casos de cumulatividade, sendo a contrário senso os demais casos de não cumulatividade. O texto constitucional permite à lei definir exatamente os setores para os quais operará a não cumulatividade. E também não dispõe que para tais setores a não cumulatividade será irrestrita ou ilimitada. É nesse contexto que surgem os dispositivos legais que regem as contribuições não-cumulativas, basicamente as Leis no 10.637/2002 (Contribuição para o PIS/PASEP) e no 10.833/2003 (COFINS), que limitam/restringem a não-cumulatividade referida no texto constitucional. Portanto, o simples fato de apurar-se a contribuição pela sistemática não cumulativa não garante à empresa créditos em relação a quaisquer operações, mas somente àquelas para as quais exista previsão legal de amparo, e não estejam contempladas em vedações nas leis de regência.

Sobre a afronta a princípios constitucionais por norma legal vigente, não cabe manifestação desta corte administrativa, em função da Súmula CARF no 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Basta, assim, que sejam examinadas administrativamente as normas legais vigentes, assumidas como constitucionais (salvo em caso de expressa declaração de inconstitucionalidade pelo juízo competente). É essa tarefa que se empreende a seguir, com especial destaque para o cerne da controvérsia, que se refere à natureza do comando presente no artigo 17 da Lei no 11.033/2004.

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

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

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

Sobre o correto emprego do termo “monofásico”, é de se informar que a legislação aqui já transcrita não se preocupou efetivamente em defini-lo, precisamente, mas expressamente estabeleceu vedação ao desconto de créditos em relação a determinadas situações (sejam elas ou não “monofásicas”, na acepção restrita do termo, defendida pela recorrente) previstas em lei, entre as quais a Lei no 10.485/2002, na qual indiscutivelmente se enquadram as operações da recorrente. Assim, é irrelevante ao deslinde do presente contencioso a discordância terminológica, visto que as menções da lei não são simplesmente a operações monofásicas, mas a operações expressamente previstas em determinadas leis, entre as quais aquela na qual se enquadra a situação da operação realizada pela recorrente.

Aliás, o termo “monofásica” aparece uma única vez na Lei no 10.833/2003, no artigo 12, § 7º (que trata do desconto correspondente ao estoque de abertura). E basta a leitura de tal parágrafo para que se perceba que o legislador não teve a mesma visão restritiva do termo albergada pela recorrente:

“§ 7º O disposto neste artigo aplicase, também, aos estoques de produtos que não geraram crédito na aquisição, em decorrência do disposto nos §§ 7º a 9º do art. 3º desta Lei, destinados à fabricação dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21

de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outros submetidos à incidência monofásica da contribuição.” (grifo nosso)

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

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

Sobre a alegação, cabe salientar que, em 09/08/2004 foi publicada a Medida Provisória no 206/2004 (vigente a partir de 09/08/2004), que, em seu art. 16, dispõe:

“Art. 16. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

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

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

Não se cria obrigação, assim, com o art. 16, nem se derroga eventual vedação existente nas leis de regência das contribuições. Apenas se garante a “manutenção” (palavra essa que já sugere o caráter interpretativo do comando) dos créditos vinculados, já se destacando que a “manutenção” do crédito pressupõe a prévia existência do direito ao crédito. E isso decorre claramente da conclusão lógica/semântica de que é impossível “manter” aquilo que não se tem.

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

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

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

18/05/2005, que apenas limitou temporalmente a utilização do saldocredor acumulado no trimestre.” (grifo nosso) (Acórdão no 3403003.488, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação ao entendimento em apreço, sessão de 27 jan. 2015)

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

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

A aquisição de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei 10.485/02, para revenda, quando feita por comerciantes atacadistas ou varejistas desses produtos, não gera direito a crédito do PIS e da Cofins,, dada a expressa vedação, consoante o art. 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, respectivamente. A previsão contida no art. 17 da Lei nº 11.033/04 tratase de regra geral não se aplicando nos casos de tributação monofásica por força da referida vedação legal.” (grifo nosso) (Acórdãos n. 3801004.111 a 139, todos unânimes, Rel. Cons. Marcos Antonio Borges, sessão de 19 ago. 2014)

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

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

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

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

Destarte, são totalmente improcedentes as alegações de defesa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan

Mais recentemente, em 25 de fevereiro de 2019 a matéria foi submetida ao crivo da Primeira Turma da Segunda Câmara que, por maioria de votos (vencido o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade) adotou o mesmo entendimento no Acórdão 3201.004.933 :

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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

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

Efetivamente, não há motivos para se afirmar que a Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 tenha revogado a alínea *b*, do inciso I do art. 3º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, razão pela qual é de se negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad