



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

Processo nº 13985.000096/2007-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-01.566 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2012
Matéria DCOMP-ELETRÔNICO RESSARCIMENTO DE COFINS
Recorrente DULEX VEÍCULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

Ementa: COFINS – REGIME MONOFÁSICO – IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS

O artigo 17 da Lei 11.033/2004, que garante a manutenção do crédito às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, só se aplica aos setores ou produtos sujeitos regime não-cumulativo, não se aplicando aos produtos sujeitos ao regime monofásico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Antonio Carlos Atulim - Presidente

Raquel Motta Brandão Minatel – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, Antonio Carlos Atulim (Presidente), Raquel Motta Brandao Minatel, Marcos Tranchesi Ortiz, Domingos De Sa Filho, Robson Jose Bayerl e Liduina Maria Alves Macambira.

Relatório

Trata-se o presente processo de Declaração de Compensação Eletrônica-PER/Decomp, versão 2.2, em que o contribuinte pretende compensar crédito de COFINS não-cumulativa, correspondentes ao 3º Trimestre de 2005, no valor de R\$ 164.479,91, com débitos administrados pela SRFB.

Em 14/08/2007 o contribuinte foi intimado pela Delegacia da Receita Federal em Joaçaba-SC (fls. 78/79) a apresentar demonstrativo dos cálculos de apuração do crédito informado na PER/Decomp, bem como todas as cópias de livros e notas fiscais que embasavam o crédito pleiteado.

Após pedido de prorrogação de prazo (fls. 80), segundo aponta o relatório da DRJ-Florianópolis, o contribuinte teria apresentado, em 09/10/2007 os documentos que foram juntados ao processo fiscal nº 10925-001413/2007-18, fls. 13/1138 daqueles autos. Novamente intimada a apresentar documentos (notas fiscais de saída e comprovação da receita de exportação), a contribuinte apresentou, em 14/10/1998, novos documentos que foram juntados ao processo retro-mencionado (que cuida da restituição do PIS).

Na apreciação do pleito, a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC, reconheceu parte do pedido de restituição/compensação efetuado pela contribuinte, para deferir crédito no valor de R\$ 45.957,47, e indeferiu parte do crédito por não acatar gastos e desembolsos com bens e serviços que não se enquadrariam no conceito de “insumo”, para tanto, elaborou demonstrativo de todos os serviços tomados e gastos efetuados que não se enquadrariam nesse conceito. (fls. 90 a 93).

Em 07/11/2008, o contribuinte foi intimado da decisão da DRF, e em 09/12/2008 interpôs manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que o crédito pleiteado é decorrente de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência (mercado interno) e que teria direito ao crédito integralmente pleiteado. Argumenta a seu favor que os créditos estariam de acordo com a legislação vigente, especialmente com a IN SRF 600/2005, artigos 21, II, §8º e 22.

Ante os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, a Autoridade Julgadora, entendeu que parte das receitas de vendas no mercado interno ora foi aceita pela Autoridade Fiscal como sendo “receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero”, para fins de apuração da contribuição devida no período, e ora não o foi, para fins de aferição da existência de eventual crédito.

Assim, para dirimir essa divergência, a Quarta Turma de Julgamento da DRJ de Florianópolis propôs a realização de diligência (fls. 125/126) para que o contribuinte pudesse comprovar, por meio das notas fiscais de saída, as vendas no mercado interno das quais decorreriam as “receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero”.

A diligência foi iniciada por meio da Intimação Saort 2011-0002-CCV (fls. 127), e o contribuinte a cumpriu (fls 133/154) apresentando notas e relatórios demonstrando o recebimento de “bonificações sobre vendas” de caminhões realizadas no mercado interno, que estariam sujeitas à alíquota zero.

O relatório de diligência SAORT-DRF/JOA (fls 155/161) aponta que o contribuinte já havia apresentado as notas fiscais decorrentes das “receitas isentas, ou sujeitas à

alíquota zero” nos valores declarados na ficha 7 do Dacon (constante do processo fiscal nº 10925-001413/2007-18).

Aponta, ainda, que as referidas receitas seriam decorrentes da venda de produtos sujeitos a tributação monofásica – venda de veículos novos (caminhões), pneus ou peças de reposição, e que as aquisições de veículos novos também foram confrontadas com os registros constantes nos livros fiscais e que não foram detectadas pela fiscalização “*variações significativas que pudessem por sob suspeição os montantes informados como sujeitos a alíquota zero ou não alcançada pela tributação. Razão pela qual foram e devem ser aceitas.*” (fls.2 da Diligência).

Registra ainda, a diligência, que os créditos calculados no DACON de 2005 seriam oriundos, em sua maioria, de gastos vinculados a vendas efetuadas no mercado interno sem tributação, que não possibilitaria a utilização do crédito em Pedidos de Ressarcimento ou Declaração de Compensação por estarem as operações sujeitas ao regime monofásico da Lei nº 10.485/2002, trazendo extenso arrazoadado que demonstra o motivo pelo qual os produtos e insumos sujeitos ao regime monofásico não gerariam direito à crédito.

O relatório da diligência ainda indica que determinados valores informados pelo contribuinte nos meses de abril a setembro de 2005, no campo das DACON’s destinados à receitas tributadas à alíquota zero, seriam decorrentes de receitas de comissões sobre venda direta e bonificações recebidas pela concessionária pela venda de veículos novos, e que os insumos adquiridos para a obtenção dessas receitas não dariam direito a crédito.

Por fim, conclui o relatório da diligência: “*Destarte, impõe-se reconhecer o crédito da ordem de R\$ 45.957,47, apurado em julho de 2005 por vendas no exterior, inerente ao 3º trimestre/2005, retro demonstrado.*”

O contribuinte foi intimado do Relatório de Diligência SAORT – DRF/JOA, em 02/02/2011 (fls.163), e em 01/03/2011 apresenta sua oposição, alegando, unicamente, que o art. 17 da Lei 11.033/04 permite o direito de crédito do PIS e da COFINS nas vendas efetuadas com suspensão, isenção ou alíquota zero, e que esse direito não comporta nenhuma restrição, e que toda e que toda norma anterior, impeditiva desse direito, teria sido por ela revogada.

Os autos foram encaminhados para a DRJ de Florianópolis, que proferiu, em 29/04/2011, o Acórdão 07-24.103 (fls. 176/180), no qual ficou decidido que a matéria não contestada pelo contribuinte não seria objeto de análise, por se reputar inconteste.

A matéria não contestada seria relativa aos créditos tomados pelo contribuinte que não se enquadrariam no conceito de insumo, conforme planilha contida na decisão da DRF de Joaçaba-SC (fls. 90 a 93), que aponta glosa de diversos bens e serviços tomados. Sobre essa glosa o contribuinte não se manifestou, e portanto a decisão da DRF teria se tornado definitiva.

As matérias em litígio seriam, no entender da DRJ, “*o direito ao crédito da não-cumulatividade vinculados às vendas efetuadas com alíquota (0) zero, no caso a revenda de veículos e autopeças, e ao direito de utilizá-lo por meio de compensação com tributos administrados pela RFB.*” (fls.178).

Relativamente a essa matéria, entendeu a DRJ/FNS que os créditos pleiteados seriam unicamente relativos às vendas realizadas no mercado interno sujeitas ao regime

monofásico, venda de veículos novos por atacadistas e varejistas, que de acordo com a Lei nº 10.865/2004, não há direito ao crédito calculado em relação aos custos dos bens adquiridos para revenda, sujeitos à tributação concentrada nos fabricantes e importadores.

Com base nesses fundamentos, foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade e negado o direito creditório.

Em 21/09/2011, o contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/FLS, e em 20/10/2011, apresentou Recurso Voluntário (fls.234/237), alegando unicamente que o pedido de ressarcimento foi feito com fundamento no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, e que esse dispositivo legal criou “*sem nenhuma restrição*” o benefício aos contribuintes que realizam “*vendas com suspensão, isenção e alíquota zero da contribuição ao PIS e a COFINS, permitindo-lhes a apropriação do valor referente ao crédito definido em suas leis, ainda que não haja débito dessas contribuições.*”

Argumentou a Recorrente, que referido dispositivo legal deveria ser compreendido como incentivo fiscal de atribuição de valor financeiro ao contribuinte que, em princípio, não teria direito ao crédito, por suas operações não estarem sujeitas às incidências dessas contribuições, e que o benefício contido no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 não comporta nenhuma restrição e que toda regra impeditiva de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS anterior à referida Lei foi por ela revogada.

Com base nesses argumentos, requer a Recorrente o deferimento do “pedido de ressarcimento” com a correção da taxa SELIC, e que as compensações declaradas seja integralmente deferidas.

Voto

Conselheira Raquel Motta Brandão Minatel, Relatora.

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Primeiramente cabe registrar que a matéria que permanece em litígio é exclusivamente de direito, uma vez que a Recorrente não se insurge quanto às matérias de fato tratadas pela DRF-Joaçaba/SC, dando ensejo à aplicação do artigo 17 do Decreto 70.235/72 pela DRJ-Florianópolis. Assim, neste momento também não serão objeto de análise os créditos glosados, motivo pelo qual é possível julgar o processo sem a necessidade de verificar o Processo nº 10925-001412/2007-73, que contém todos os documentos fiscais e contábeis relativos aos créditos pleiteados na PER/Dcomp em julgamento.

O Recurso Voluntário é fundamentado unicamente no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que assim dispõe:

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.

Alega a Recorrente em seu arrazoado que esse dispositivo legal não pode sofrer nenhuma restrição, pois instituiu verdadeiro benefício fiscal aos contribuintes que

efetuam vendas com suspensão, isenção, não incidência ou alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS, permitindo a apropriação de créditos ainda que não haja débito dessas contribuições.

Ainda no seu entender, o referido artigo deve ser compreendido como incentivo fiscal de atribuição de valor financeiro ao contribuinte que, em princípio não teria direito ao crédito, pois suas operações não estariam sujeitas à incidência das contribuições.

A Recorrente defende que não há nenhuma disposição na Lei nº11.033/2004 que faça excluir o benefício fiscal quando a alíquota zero decorra da chamada tributação concentrada, sendo irrelevante que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 vedem o aproveitamento do crédito, pois ambas são anteriores à edição da Lei nº11.033/2004.

Assim, cumpre analisar o alcance e a natureza do artigo 17 da Lei nº11.033/2004, e verificar em qual, ou quais, regimes de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS ele se aplica.

Esse artigo foi introduzido primeiramente por meio do artigo 16 da Medida Provisória nº 206, que instituiu o chamado Regime Tributário para Incentivo à Modernização e Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, e tratou de diversos outros assuntos. Assim, num primeiro momento, poderia parecer que o dispositivo que garante o direito a crédito de PIS e COFINS nas vendas efetuadas com isenção, suspensão, não incidência ou alíquota zero, seriam ligadas às operações de modernização e ampliação da estrutura portuária-REPORTO. Porém, não é o que se verifica da leitura da Exposição de Motivos da referida MP, que assim dispõe:

13. A instituição do REPORTO, constantes dos arts. 12 a 15, destina-se a criar condições para a melhoria da infra-estrutura portuária brasileira, objetivando atribuir modernidade a setor fundamental para o crescimento do comércio exterior nacional, inclusive com reduções de custos operacionais para aqueles que atuam nesse comércio.

(...)

19. As disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(grifos acrescidos)

Assim, pelo disposto no item 19 da Exposição de Motivos o comando contido no artigo 16 da MP 206 (alterado para artigo 17 quando da conversão da Lei 11.033/04) teria natureza interpretativa, pois visa expressamente esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação do PIS e da Cofins, de maneira geral.

Desta forma, é necessário realizar uma interpretação sistemática desse dispositivo com o ordenamento jurídico então vigente.

Para melhor concentrar na questão em julgamento é necessário, primeiramente, verificar o regime das contribuições ao PIS e à Cofins aplicável à atividade desenvolvida pela Recorrente - distribuidora de veículos.

As pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de veículos estão sujeitas ao chamado regime concentrado de PIS e Cofins, regulado pela Lei 10.485, de 03 de julho de 2002. Nos termos dessa legislação, o fabricante ou importador dessas mercadorias e produtos são tributados com alíquotas majoradas de PIS e Cofins (2% e 9,6%, respectivamente), sendo que os atacadistas, distribuidores ou varejistas se sujeitam à tributação com alíquota zero (0%).

Posteriormente à edição da Lei 10.485/02 foi editada a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que implantou o regime da não-cumulatividade para o PIS, conferindo às empresas enquadradas nesse regime o direito de apropriarem créditos decorrentes de custos e despesas para descontar dos débitos das referidas contribuições, dispositivo esse posteriormente reproduzido pela Lei 10.833 de 2003, que trata da Cofins, sendo que essas duas leis posteriores excetuaram expressamente o direito ao crédito dos produtos e mercadorias sujeitos ao regime monofásico de PIS e COFINS, nos exatos termos do artigo a seguir transcrito:

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)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

~~b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

(grifos acrescidos)

A alínea “b” artigo 3º excetua a possibilidade de aproveitamento de créditos calculados em relação às mercadorias e produtos sujeitos ao regime concentrado/monofásico (listados no §1º do artigo 2º tanto da Lei 10.637/02, como da 10.833/03), dentre os quais (inciso III) estão as máquinas e veículos descritas no art. 1º. da Lei 10.485/02 .

Retornando ao histórico da evolução legislativa, após a edição das Leis 10.485/02 e 10.637/03, sobreveio a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, que deu status constitucional à não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, ao introduzir o § 12 no artigo 195 da Constituição Federal, determinando que “a lei definirá setores de atividade econômica para os quais as contribuições (...) serão não cumulativas.”

Logo, nos termos da Constituição Federal, a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não é ampla e irrestrita aplicável a todas as pessoas jurídicas, mas sim adstrita aos setores de atividade econômica definidos em lei.

Assim, mesmo após a constitucionalização da não-cumulatividade das referidas contribuições, continuam vigentes outros regimes de apuração do PIS e da Cofins, como o monofásico (Lei 10.485/02), e o cumulativo (Lei 9.718/98). Não raro acontecer atualmente que uma única pessoa jurídica tenha suas receitas tributadas por mais de um regime, dependendo de cada atividade por ela desenvolvida, o que demonstra não ser plena e absoluta a não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Nesse contexto é que deve ser analisado o artigo 17 da Lei nº11.033, de 21 de dezembro de **2004**, que veio declaradamente com o condão de “esclarecer” a aplicação da legislação do PIS e da Cofins. Então, como poderia um dispositivo meramente interpretativo conflitar diretamente com a vedação expressa de tomada de crédito do pelas empresas sujeitas ao **regime monofásico** contida nas leis vigentes (10.637/02 e 10.833/03)?

Logo, não parece crível querer aplicar o artigo 17 ao regime monofásico, já que nos termos da legislação vigente não resta dúvida alguma sobre a impossibilidade de tomada de crédito pelas empresas sujeitas a esse regime.

Sendo assim, ao que tudo indica, o artigo 17 da Lei 11.033/04 deve se aplicar para garantir o pleno cumprimento aos setores econômicos, ou melhor, às receitas sujeitas ao regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nas hipóteses em que uma das etapas da cadeia de produção é desonerada das contribuições por meio de isenção, alíquota zero, não-incidência, ou suspensão.

Entendido dessa forma, faz todo sentido o comando contido no referido artigo 17, que garante, ao vendedor, a manutenção dos créditos nas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero, ou não incidência do PIS e da Cofins. Pois só assim ficaria assegurada a plenitude do regime da não-cumulatividade, que de fato não pode sofrer nenhuma restrição.

Também não deve prosperar outro argumento utilizado pela Recorrente, de que o artigo 17 da Lei 11.033/04 deve ser compreendido como **incentivo fiscal** de atribuição de valor financeiro ao contribuinte que efetuam vendas com suspensão, isenção, não incidência ou alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS, permitindo a apropriação de créditos ainda que não haja débito dessas contribuições.

Isso porque, conforme o disposto no §6º do artigo 150 da Constituição Federal, todo incentivo fiscal deve ser concedido por meio de lei específica que regule exclusivamente essa matéria, ou em lei que regule o correspondente tributo que se pretende desonerar. Assim, um incentivo fiscal jamais poderia ter sido criado por meio de dispositivo declaradamente interpretativo, inserido em meio a uma norma que trata de diversas questões, como é o caso da Lei 11.033/04.

Com base nos fundamentos anteriormente expostos, voto por negar provimento ao Recurso.

Raquel Motta Brandão Minatel

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/09/2012 por RAQUEL MOTTA BRANDAO MINATEL, Assinado digitalmente em 01/10/2012 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 25/09/2012 por RAQUEL MOTTA BRANDAO MINATEL

Impresso em 23/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA