



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

Processo nº	16349.000407/2009-82
Recurso nº	902.411 Voluntário
Acórdão nº	3302-00.946 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	04 de maio de 2011
Matéria	Cofins - Ressarcimento
Recorrente	AUTOSTAR COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

MATÉRIA CONSTITUCIONAL. APRECIAÇÃO IMPOSSIBILIDADE.

Descabe ao Carf manifestar-se, originalmente, em relação à matéria constitucional, como pressuposto a afastar a aplicação da lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA E TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. PRODUTOS.

A tributação monofásica é específica e distinta da incidência não cumulativa, que é geral, não havendo que se falar em créditos para a segunda decorrentes de entradas sujeitas à primeira.

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

A manutenção de créditos, que não se confunde com exclusões da base de cálculo, 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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto. Os conselheiros

Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto apresentaram declaração de voto. Fez sustentação oral em abril de 2011, pela recorrente, o Dr. Rodrigo da Rocha Costa, OAB/SP nº 203.988. Esteve presente ao julgamento em maio de 2011 o Dr. Rodrigo da Rocha Costa, OAB/SP nº 203988.

(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, Alan Fialho Gandra, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 57 a 77) apresentado em 26 de março de 2010 contra o Acórdão nº 16-24.065, de 26 de janeiro de 2010, da 6ª Turma da DRJ / SP1 (fls. 45 a 55), cientificado em 02 de março de 2010, que, relativamente a Declaração de Compensação sobre créditos de Cofins do segundo trimestre de 2006, considerou improcedente a manifestação de inconformidade da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. PEDIDO ELETRÔNICO DE RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS PARA REVENDA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO. A aquisição de produtos monofásicos para revenda constitui exceção à regra geral da não cumulatividade, não gerando créditos por força da vedação contida no art. 3º, I, da lei nº 10.833/2003. Em razão disso, não se aplica a esses produtos — notadamente aos veículos automotores e autopeças comercializados pela recorrente — o art. 17 da lei nº 11.033/2004.

DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. DESCABIMENTO. Somente se reputa nulo o despacho decisório nas hipóteses previstas no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

ALEGACÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. Não

Assinado digitalmente em 27/06/2011 por WALBER JOSE DA SILVA, 25/05/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, 07/07/2011 por GILENO GURJAO BARRETO

Autenticado digitalmente em 25/05/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Emitido em 19/07/2011 pelo Ministério da Fazenda

compete ao julgador da esfera administrativa a análise de questões que versem sobre a constitucionalidade de norma legal regularmente editada.

*ANTINOMIA JURÍDICA. PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE SOBRE O CRITÉRIO CRONOLÓGICO. Segundo a regra de interpretação contida no brocardo latino *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*, o princípio da especialidade sempre prevalece sobre o critério cronológico.*

Manifestação de Inconformidade Improcedente

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

4. *O processo em exame versa sobre pedido eletrônico de resarcimento formulado nas fls. 1/2, relativo a supostos créditos de Cofins apurados no 2º trimestre de 2006.*

5. *Em despacho decisório de 25/05/2009 (fls. 6/8), a Divisão de Orientação e Análise Tributária (DIORT) da DERAT/SPO indeferiu o pleito, o que levou a recorrente a apresentar a manifestação de inconformidade anexa às fls. 13/33, cujo teor resumo a seguir.*

5.1) *Observa inicialmente que, com o advento da lei nº 10.485/2002, a receita proveniente da venda de veículos automotores passou a sujeitar-se à incidência monofásica do PIS e da Cofins, recaindo sobre o montador ou importador a responsabilidade pelo recolhimento dessas contribuições.*

5.2) *Afirma que a lei nº 10.865/2004, ao alterar a lei nº 10.485/2002 — com reflexos nas leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (Cofins) — se por um lado reduziu a zero a alíquota de ambas as contribuições relativamente às receitas auferidas pelas concessionárias com a comercialização dos produtos sujeitos ao regime monofásico, por outro lado vetou o aproveitamento dos créditos correspondentes a essas operações.*

5.3) *Depreende daí que as alterações introduzidas pelas leis nº 10.485/2002 e nº 10.865/2004, a par de criar “exação muito superior ao usual” e vetar a não cumulatividade (regime a que faz jus), criaram “carga tributária além da capacidade contributiva do recorrente, em verdadeiro confisco tributário, exigência portanto inconstitucional” (fl. 16).*

5.4) *Ressalta que, procurando corrigir a distorção, o art. 17 da lei nº 11.033/2004, oriunda da MP nº 206/2004, autorizou de forma expressa o aproveitamento dos créditos vinculados a operações comerciais de venda realizadas com alíquota zero.*

5.5) *Alega que a Fazenda Pública, ao indeferir o pedido de resarcimento, negou vigência ao referido dispositivo legal, “que alterou a Legislação atinente a espécie, negando coercitivamente o DIREITO do recorrente de utilizar seus créditos vinculados a suas vendas com alíquota ‘ZERO’, razão*

do inconformismo que traz o recorrente a esta Delegacia de Julgamento” (fl. 17).

5.6) Passando a discorrer sobre o princípio da não cumulatividade, reafirma que o entendimento da DIORT a impede de exercer “DIREITO LÍQUIDO E CERTO de creditar-se dos valores recolhidos nas fases anteriores, sob pena de ver-se autuado e cobrado judicialmente” (fl. 20).

5.7) Invocando o art. 195 da Constituição Federal e alegando que o sistema monofásico de tributação teria instituído novo imposto sem amparo legal, assevera que a lei nº 10.865/2004, embora determine que a recorrente promova os fatos geradores relativos ao Pis e à Cofins, não lhe permite aproveitar os créditos advindos dos produtos a serem vendidos com alíquota zero. Acrescenta que tal vedação — sobre ser ilegal e inconstitucional — constitui grave ofensa aos ditames da lei nº 11.033/2004.

5.8) Afirmando que a exclusão das operações de venda com alíquota zero do regime não cumulativo implica tributação excessiva ou confisco e que o art. 17 da lei nº 11.033/2004 teria por objetivo precisamente afastar a ilegalidade e a inconstitucionalidade insitas a essa sistemática, declara que o indeferimento do pedido de resarcimento representa “flagrante afronta ao princípio da capacidade contributiva, da isonomia, da estrita legalidade e o desrespeito a vinculação dos atos públicos” (fl. 29).

5.9) Assinala ainda que, em face da recusa do recorrido em atender à determinação legal, não lhe restou alternativa senão recorrer ao Poder Judiciário para que este determine que a Delegacia de Arrecadação de São Paulo respeite a lei, vale dizer, o art. 17 da lei nº 11.033/2004, reconhecendo-lhe o direito líquido e certo ao crédito vinculado.

5.10) Discorrendo ligeiramente acerca dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da legalidade, afirma ser “ilegal e nula a exigência” (fl. 31), uma vez que a autoridade administrativa age em desacordo com a lei, que permite à recorrente aproveitar integralmente seu crédito vinculado, inclusive os créditos vinculados a vendas com alíquota zero.

5.11) Acrescenta que, ao afirmar que o pedido da requerente, fundado no art. 17 da lei nº 11.033/2004, não se aplica, excepcionalmente, à revenda de veículos e peças, o chefe da DIORT pretende “fazer legislação anterior modificar a posterior em absoluto descompasso com a Lei natural”(fl. 32).

5.12) Rematando o arrazoado, requer que este órgão julgador lhe assegure o direito de apurar os débitos de Pis e Cofins vincendos mercê do aproveitamento dos créditos vinculados à compra de veículos “zero”, peças e acessórios, nos moldes do art. 17 da lei nº 11.033/2004, bem como a autorize, para determinar tais créditos, a aplicar as alíquotas de 1,65% para o Pis e 7,60% para a Cofins, segundo prevêem respectivamente as leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Requer, em suma, a reforma do despacho decisório impugnado, bem como o

ressarcimento “dos valores relativos ao crédito vinculado de PIS e COFINS nos termos do art. 17 da Lei 11.033” (fl. 33).

No recurso, a Interessada alegou que “*vedação ao aproveitamento do crédito vinculado ao faturamento relativo aos bens vendidos com alíquota zero fere a o art. 17 da Lei 11.033/2004 além do princípio da igualdade tributária.*”

Após esclarecer que, “*Anteriormente já havia previsão legal, Lei 10.485/2002, que determinava que a exigências, relativas ao PIS e a Cofins, fossem recolhidas por expressa responsabilidade do montador ou importador, ao que se denominou recolhimento por substituição tributária, monofásico, no entendimento do Fisco*”, acrescentou que, “*Com a transformação das exações, razão do inconformismo, em tributos não cumulativos, a Lei 10.865/04, inovou, determinando que o recorrente (concessionário de veículos) promovesse o fato gerador das contribuições, contudo, determinou que o PIS e a Cofins fossem tributados a alíquota ‘0’, uma vez recolhidos, em porcentagem superior a usual, pelo importador ou montador.*”

De acordo com a Interessada, “[...] hodiernamente, de forma geral, a exigência quanto ao recolhimento das exações ao PIS e a COFINS é calculada pelo resultado dos custos e despesas subtraídos da receita a que deu origem [...]”.

Na sequência, aborda a questão principal do litígio, esclarecendo o seguinte:

Ocorre que a mesma Lei 10.865/04, alterou a Lei 10.485/02 com reflexo nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, determinando a alíquota zero para a venda de carros zero e vetando o aproveitamento do crédito vinculado, o que leva ao recorrente sofrer tratamento desigual.

Tal tratamento desigual ocorreria, no entendimento da Recorrente, pelo fato de não poder utilizar o crédito em relação ao que dispôs as Leis nºs 10.865, de 2004, e 10.485, de 2002, que “*vetou a não cumulatividade, ainda que determinando o cálculo da alíquota do PIS e da COFINS em ‘zero’ criando carga tributária além da capacidade contributiva do recorrente, em verdadeiro confisco tributário, exigência portanto inconstitucional.*”

Entretanto, segundo a Interessada, somente a partir de agosto de 2004, com a Medida Provisória nº 206, foi autorizado o aproveitamento dos créditos vinculados a operações de alíquota zero.

A seguir, analisou o princípio da não cumulatividade, citando doutrina e jurisprudência, que lhe daria o direito de “*de somar todas os custos e despesas, quaisquer que seja[m], desde que vinculados ao seu faturamento, e diminuir de seu faturamento ou receita, o resultado apurado é a base de cálculo dessas exações incluindo nos valores agregados como despesas vinculadas ao faturamento, aquelas relativas às vendas com alíquota ‘zero’, assim determina a Lei [nº 11.033, de 2004]*”.

Defendeu a tese de que a tributação monofásica seria uma substituição tributária disfarçada e que, continuando a ser tributada sobre o faturamento por determinação constitucional “*e ainda em parte pelo valor de venda do veículo ao concessionário*”, haveria a “*inegável instituição de novo imposto, sem amparo legal.*”

Analisa, então, a legislação e reafirmou que o entendimento da primeira instância afrontaria vários princípios constitucionais.

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.

A Interessada não repetiu no recurso as alegações sobre nulidade do despacho decisório, cabendo, portanto, apenas a análise do mérito da matéria.

Pretende excluir da base de cálculo da contribuição não cumulativa os custos decorrentes de aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero em face de sujeitarem-se ao regime monofásico.

Primeiramente, há que se esclarecer que a não cumulatividade não é uma regra geral constitucional. A simples consulta ao texto constitucional e suas alterações permite concluir que a não cumulatividade aplicar-se-ia irrestritamente apenas aos tributos criados na competência residual da União (art. 154, I).

Em relação aos tributos originalmente previstos na Constituição, apenas o ICMS e o IPI eram sujeitos à não cumulatividade, que, segundo José Souto Maior Borges, seria uma “simples regra” e não um princípio como pretendido pela maioria da doutrina (Teoria Geral da Isenção Tributária. 3^a ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, ps. 341-2).

Portanto, a regra (ou, se se preferir, o princípio) constitucional da não cumulatividade simplesmente não se aplicava às contribuições sociais no texto original da Constituição.

Com a Emenda Constitucional nº 47, de 2005, a Constituição passou a prever, no art. 195, § 9º, a possibilidade de diferenciação de alíquota e base de cálculo.

Entretanto, à vista de matéria constitucional, o Carf não pode deixar de afastar a aplicação de lei, conforme sua Súmula nº 2 (Portaria Carf nº 106, de 2009):

Súmula Carf nº 2:

O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, tal impossibilidade é reforçada pelas disposições do art. 62 do seu Regimento Interno (Portaria MF nº 256, de 2009).

Dessa forma, somente é possível, em sede do presente recurso voluntário, apreciar as alegações da Interessada em relação ao que determina a lei, uma vez que sua aplicação não pode ser afastada.

Entretanto, antes cabe esclarecer que, em alguns pontos, as alegações da Interessada são contraditórias, como nos exemplos a seguir.

1. Violação à não cumulatividade

Parte dos produtos vendidos pela Interessada sujeita-se ao regime monofásico, que, pelas próprias disposições legais, como se verá adiante, é um regime distinto do não cumulativo. Dessa forma, tratando-se de um regime diverso, paralelo e específico de incidência da contribuição, não há como haver violação de regra aplicável a outro regime.

2. Violação ao princípio da isonomia

Ionomia implica tratamento igual aos que estejam em igual situação. Portanto, não faz sentido argumentar violação à isonomia se a regra é aplicável não só à Recorrente como a todos os contribuintes que se encontram na mesma situação.

3. Violação à capacidade contributiva

No caso em questão, não é possível violação à capacidade contributiva, uma vez que os produtos vendidos sujeitos à alíquota zero já foram tributados pelo regime monofásico anteriormente. Dessa forma, o valor da contribuição devida pela Recorrente, em relação a tais produtos, é zero.

O que a Interessada pretende é, na realidade, ao incluir na dedução da base de cálculo da contribuição devida em relação aos demais produtos, reduzir a base de cálculo destes últimos, cuja contribuição devida nada tem a ver com daqueles.

4. Sugestão de bitributação

Em suas alegações, a Interessada sugere aparentemente que estaria sujeita a duas tributações. De fato, está, mas, além de os produtos sujeitos à incidência monofásica não estarem sujeitos à incidência não cumulativa (inexiste bitributação), tais produtos sujeitam-se à alíquota zero.

De fato, para concluir que a forma de tributação por incidência monofásica seria tão injusta a ponto de exigir deduções das bases de cálculo do revendor, seria preciso demonstrar que o resultado dessa tributação, no geral, seria injustificadamente maior do que a dos demais produtos sujeitos à não cumulatividade, o que sequer foi abordado adequadamente pela Interessada.

Feitas as observações acima, passa-se à análise da legislação.

Conforme bem observado pela primeira instância, 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.

Em primeiro lugar, por que não é uma disposição legal generalista como pretende a Interessada. Vale dizer, não se aplica à toda a legislação de PIS/Pasep e Cofins, por dizer respeito somente às hipóteses previstas na própria lei, que trata do “Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária”.

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, uma vez que as duas modalidades de apuração da contribuição coexistem mas não se comunicam.

Por fim, observe-se que as referências posteriores da legislação ao referido dispositivo legal não têm o condão de estender sua abrangência. Na realidade, limitam-se a regular o crédito do “Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária”, conforme esclarecido acima.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

Declaração de Voto

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto

Da atual possibilidade de tomada de créditos – Lei nº 11.727/08

Primeiramente, cabe relembrar que foi com o advento das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (conversões das MP's nº 66/02 e nº 135/03) que as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS passaram a ter como regime geral o sistema de não-cumulatividade, entretanto, esse dispositivo foi além da aplicação desse regime e também admitiu o direito de

Assinado em 07/07/2011 por GILENO GURJAO BARRETO

Autenticado digitalmente em 25/05/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Emitido em 19/07/2011 pelo Ministério da Fazenda

descontar créditos calculados a partir das etapas anteriores de bens adquiridos para revenda, a saber, independentemente do sujeito detentor do crédito:

“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:

a) – nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei (...)

(...)§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

(Redação do § 2º dada pela Lei nº 10.865/04)(...)

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.”

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos art. 1 a 8.

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3 do art. 1.

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS".

Tais dispositivos legais vedavam, entretanto, a tomada de crédito de PIS e COFINS pelas pessoas jurídicas revendedoras, nas operações de revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição fosse exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária e também em relação à venda de álcool para fins carburantes.

No entanto, essa situação perdurou até a edição da Lei nº 10.865/04 que alterou consideravelmente as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03. Aquela lei, dentre outras alterações, ampliou o regime não cumulativo para que esse alcançasse também as receitas sujeitas à incidência monofásica do PIS e da COFINS, manteve as alíquotas diferenciadas dispersas na legislação do PIS/COFINS, inseriu as alíneas a e b nos incisos I dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e por fim, alterou os parágrafos 2º dos arts. 3º das mencionadas leis, no sentido de indicar a *impossibilidade da tomada de crédito relativamente a bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*.

Posteriormente, em 2004 ainda, foi adicionado à MP nº 206/04, posteriormente convertida na Lei nº 11.033, o art. 16 (quando da conversão passou a ser o art. 17) que tratava sobre a manutenção de créditos nas vendas efetuadas com isenção, alíquota zero, suspensão e não-incidência do PIS e COFINS. Esse dispositivo veio assim redigido:

"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. (...)"

Importantíssimo ressaltar que a partir desse momento, duas normas aparentemente contraditórias passaram a vigorar no ordenamento jurídico relativo às contribuições mencionadas. Porém, por regra geral de hermenêutica, norma específica sobrepõe-se à norma geral, e assim esses dispositivos deverão ser interpretados a partir da inserção do fato concreto à norma, dentro de suas especificidades.

O dispositivo retro estendeu o alcance do direito de manutenção de crédito de PIS e COFINS, alcançando o vendedor, atacadista ou até mesmo varejista, que viesse a efetuar vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da COFINS como regra geral, exceto quanto a operação porventura estiver sob a égide de norma específica que disponha em contrário.

Posteriormente, em janeiro de 2008, foi editada a MP nº 413, que resultou em sua conversão na Lei nº 11.727/08, cujo objetivo precípua era adotar medidas de natureza tributária destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro e estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na produção e comercialização de álcool.

Por meio dessa Medida Provisória, o Poder Executivo tentou inserir dispositivo alheio às operações inicialmente objeto da Medida, para obstar a tomada de créditos relativa às operações ora em comento, ao literalmente tentar aprovar o texto dos artigos 14 e 15 em que vedava a apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre os custos, encargos e despesas relativos às vendas de produtos onde incidiam o regime monofásico, apropriação antes

permitida, por meio da inserção do § 14 ao art. 3º das Leis nº 10.637 e § 15 ao art. 3º da Lei nº 10.833/03:

“Art. 14. Os arts. 2º e 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam vigorar com a seguinte redação:

.....
§ 14. Exetuam-se do disposto neste artigo os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º desta Lei, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se aplicando a manutenção de créditos de que trata o art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004.” (NR)

Art. 15. Os arts. 2º e 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam vigorar com a seguinte redação:

“Art. 2º

(...).....

§ 22. Exetuam-se do disposto neste artigo os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º desta Lei, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se aplicando a manutenção de créditos de que trata o art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004.” (NR)”

Tal pretensa vedação simplesmente foi retirada da MP nº 413 durante seu trâmite legislativo, ao qual foram interpostas 185 emendas, de modo que sua conversão em lei (Lei nº 11.727/08) não contém tal vedação. Importante observar o reconhecimento pleno do direito ao crédito pela aplicação do art. 17 da lei nº 11.033/04.

Outrossim, consideramos que a pretensa vedação à tomada dos créditos ora em discussão, prevista nos art. 3º, I, b, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 restou totalmente superada com a nova redação conferida ao art. 24 da mencionada Lei nº 11.727/08. Previu esse dispositivo a possibilidade de os revendedores de produtos monofásicos tomarem créditos sobre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota monofásica, pelos mesmos valores aos quais elas foram destacadas na etapa anterior, *litteris*:

“Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”

Ademais, corrobora com todo esse entendimento o disposto no art. 16 da Lei nº 11.116/05, ao disciplinar a compensação e o ressarcimento de créditos de PIS e COFINS, referindo-se expressamente ao art. 17 da Lei nº 11.033/2004, sendo oportuna sua transcrição:

“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.”

Nesse sentido, o entendimento atual é de que há o direito de crédito para as pessoas jurídicas que auferem receitas de vendas de produtos sobre os quais incide a alíquota zero, em sendo intrínseca ao regime de não-cumulatividade o direito desse. Ademais, inexiste qualquer vedação legal, prevalecendo o direito subjetivo das pessoas jurídicas à compensação ou recuperação dos créditos, mediante a aplicação das alíquotas pertinentes ao regime não-cumulativo, previsto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Cabe ressaltar que em 15 de dezembro de 2008 foi publicada a Medida Provisória nº 451, tratando-se de mais uma tentativa do Governo em restringir os créditos de PIS e COFINS das distribuidoras e varejistas que comercializam produtos monofásicos. Tal MP em seus artigos 8 e 9 retirava a possibilidade de descontar créditos de PIS e COFINS dos distribuidores, dos comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos (produzidos e importados), quanto aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda destes produtos.

Dentre as 64 emendas apresentadas ressalta-se a emenda supressiva número 09, apresentada pelo Deputado Eduardo Gomes, cuja justificativa:

“Os artigos 8º e 9º da supracitada Medida Provisória inseriram novos parágrafos aos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, vedando aos distribuidores e aos comerciantes varejistas e atacadistas de produtos sujeitos às alíquotas monofásicas o reconhecimento de créditos de PIS e COFINS sobre fretes, armazenagem, aluguéis, energia elétrica, dentre outros.

Frise-se que dispositivos semelhantes haviam sido também incluídos quando da edição da Medida Provisória nº 413, de 03 de janeiro de 2008, tendo sido

suprimidos pelo Legislativo Federal quando de sua votação para conversão da MP na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

As alterações previstas na MP 451 resultariam em injustificado aumento da PIS/COFINS incidente na gasolina, diesel e querosene de aviação, que tem toda a carga tributária concentrada de forma monofásica na refinaria.

A vedação dos créditos de PIS/COFINS incidente sobre esses custos inerentes a comercialização destes combustíveis, caracteriza-se como aumento da carga tributária, com impactos nos preços, e prejuízos para os consumidores finais.”

Em parecer proferido em plenário, o Deputado-relator Sr. João Leão votou pela admissibilidade da MP nº 451, acolhendo a emenda nº 09. Por conseguinte, apresentou o Projeto de Lei de Conversão nº 04/2009 como substitutivo à Medida Provisória nº 451/08, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Esse Projeto foi aprovado pelo Plenário da Câmara dos Deputados em 07/04/2009 e convertida na Lei nº 11.945 em 05 de junho de 2009. Até que ocorra alguma alteração nos dispositivos retromencionados, entendemos que permanece o direito ao crédito sobre o qual discorremos.

Nesse sentido, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário

(Assinado digitalmente)

Gileno Gurjão Barreto