



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

Processo nº 18186.730374/2012-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.021 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2015
Matéria COFINS
Recorrente TRANSPORTES DALÇOQUIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DIREITO DE CRÉDITO. PIS E COFINS. MANDATÓRIA OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO.

Somente podem ser resarcidos os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, depois do encerramento do trimestre-calendário e se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação ou se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência

COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA.

Cabe ao interessado trazer aos autos elementos que concorram para comprovar a liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência não deve ser realizada para suprir a inércia da contribuinte em trazer aos autos elementos que concorram aa provar seu direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Autenticado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 17/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário. Fez sustentação oral o Dr. Marcelo Rode Magnani, OAB/SP n.º 324.948, advogado do sujeito passivo.

Júlio César Alves Ramos - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Este processo cuida de pedido de reconhecimento de direito creditório de PIS e COFINS, para o período de novembro de 2007 a setembro de 2012, cumulado com restituição e ressarcimento, apresentado em 23/11/2012, que a contribuinte crê ter origem com a aquisição de combustível (óleo diesel) diretamente da distribuidora.

A autoridade fiscal verificou que a peticionária não comprovou o pagamento do PIS e da COFINS sobre as aquisições dos combustíveis. Concluiu que a contribuinte não pretendia restituição, mas, sim, ressarcimento de créditos. Apurou que, com relação à apropriação de créditos não haveria óbices na legislação (com relação a combustíveis usados como insumos exclusivamente no transporte de cargas), mas que a contribuinte não o fez em qualquer uma das DACONs apresentadas. Com relação ao direito de crédito com vista a obter ressarcimento ou restituição, a autoridade fiscal constatou que a contribuinte não comprovou as condições previstas em Lei para tanto; que as DACONs apresentadas não tinha qualquer informação sobre receitas de exportação ou sujeita à alíquota zero ou a não incidência em todo o período. E concluiu:

Não há previsão legal para o pedido apresentado, tendo em vista que os pedidos de ressarcimento só podem ser realizados se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação ou às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. O ressarcimento solicitado não encontra amparo nas hipóteses de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins, previstas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e alterações, acima parcialmente transcritas e nem em nenhuma outra legislação vigente.

A autoridade de jurisdição indeferiu o pedido pelas mesmas razões constante da Informação fiscal.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, por meio da qual, articula sua defesa, cujo resumo, constante do relatório do acórdão da DRJ, reproduzo a seguir:

O tópico III. - DO DIREITO, é integralmente apresentado, mediante cópia, exceto as ementas de decisões judiciais e administrativas.

O ilustre Auditor Fiscal de Rendas baseia sua fundamentação, alegando que a ora Manifestante não apresentou qualquer documento que comprovasse o direito creditório e, também pelo fato de que a Manifestante Recorrente não teria efetuado qualquer pagamento de PIS ou COFINS sobre as aquisições de combustíveis que informa.

É Justamente nesse ponto que se encontra o erro do despacho decisório proferido e ora combatido.

Primeiramente, cumpre-nos observar que a distribuidora, ao vender o combustível para a ora Recorrente, embute no preço a alíquota concentrada de PIS e COFINS, pois presume que tal encargo será transferido ao consumidor final quando da geração de receita na alienação do combustível pelos elos posteriores da cadeia de comercialização.

Ocorre que o Contribuinte Recorrente compra direito da distribuidora, porém não realiza o fato gerador presumido, uma vez que não aliena tais combustíveis, mas sim, abastece sua frota para a realização de sua atividade fim, razão peia qual faz pleno direito a restituição imediata e preferencial conforme os ditames da Constituição Federal.

Ademais, vale destacar que conforme planilha anexada pela Recorrente no Anexo V de seu Pedido de Restituição resta comprovado que a mesma vem adquirindo óleo diesel desde Novembro de 2007 até Setembro de 2012 com o único e exclusivo objetivo de realizar a sua atividade fim, período este que deve ser levado em consideração para o deferimento da presente Manifestação de Inconformidade.

Assim, é de se notar que as refinarias de combustível são instituições que visam obter lucro em suas operações e, obviamente, para alcançá-lo, dentre outros cálculos, embutem sim, nos seus preços, o PIS e a COFINS ao venderem combustível para as distribuidoras. Estas, por sua vez, também visam o lucro quando revendem seus combustíveis e, portanto, repassam ao próximo elo da cadeia de comercialização, no seu preço, o PIS e a COFINS concentrados, que pagou para a refinaria e a refinaria recolheu aos cofres públicos. **Não enxergar a questão sob essa ótica, é negar a tributação monofásica e, principalmente, a não cumulatividade a que estão sujeitas as contribuições em questão.**

Dessa forma, apesar de sair da distribuidora com alíquota zero, a legislação presume que o próximo elo da cadeia revenderá o combustível adquirido, o que não acontece no caso em tela. Portanto, se a Impugnante não se restituir do valor sobre o insumo, estará pagando imposto em cascata ao compor a base de cálculo com seu faturamento bruto, uma vez que para fabricar e depois vender e obter receita com

a alíquota concentrada, embutido nas vendas da refinaria para a distribuidora e da distribuidora para a impugnante. (...)

Ora, Nobre Julgador, no caso em tela o óleo diesel que é adquirido diretamente da distribuidora é empregado totalmente no processo de produção, nos exatos termos acima declinados, o que **deixa** claro o direito da Manifestante em ver restituído o valor que pagou embutido no preço. (...)

No caso vertente, o contribuinte de fato é a Manifestante Recorrente, ao passo que o contribuinte de direito é a refinaria, que sofre incidência concentrada e majorada de alíquota.

Quando a Recorrente quebra a cadeia de comercialização do combustível, no caso o óleo diesel, ela assume o posto de contribuinte de fato, pois suporta o ônus da tributação concentrada, quando paga o preço pedido pela distribuidora, que, por sua vez, pagou no preço do óleo diesel que adquiriu as alíquotas concentradas pela refinaria. Não ter direito ao crédito peta aquisição do insumo e cobrar do contribuinte de fato o imposto em cascata, é vedado pela não cumulatividade,

Com o advento da Lei nº 9 718/98, houve a unificação da legislação relativa ao PiS/PASEP e a COFiNS, com a implementação de uma alteração no regime de substituição tributária até então vigente. A sujeição passiva tributária passou a ser atribuída às refinarias de petróleo e não mais às distribuidoras de combustível, sendo este o primeiro embrião da tributação monofásica, que posteriormente será comentada.

Essa modificação, introduzida pelo artigo 4º, da Lei n.º 9718/98, determinava que as refinarias de petróleo ficariam, a partir de 1º de fevereiro de 1999, na condição de substitutas tributárias, responsáveis pelo recolhimento das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, incidentes sobre toda a cadeia de produção

Com a edição desta norma, sobreveio a regulamentação desta modalidade de tributação através da IN SRF nº 6/99, cujo artigo 6º assegurava "„o resarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel diretamente à distribuidora”".

Com efeito, a alteração ao regime de substituição tributária que adveio com a implementação da tributação monofásica, em nada alterou a situação acima descrita, pois, ao invés da refinaria ser a substituta tributária, passou a ser a contribuinte de direito, pagando alíquota concentrada, o que, na prática, é a mesma situação de ser substituta tributária, não fazendo sentido o artigo 6º da Instrução Normativa SRF n.º 6/99 perder sua eficácia e o contribuinte se ver sem a possibilidade de restituição ou resarcimento, sendo exatamente isso que precisa ser revisto, analisado e modificado.

Corno já mencionado, através deste novo regime de substituição tributária, concentrou-se no topo da cadeia de comercialização a incidência da tributação devida, o que, na verdade, consiste na cumulação das alíquotas que anteriormente incidiam nas demais fases de comercialização do produto, qual seja: aquelas praticadas pela distribuidora e pelo comerciante varejista,

Com isso, as refinarias passaram a incorporar aos preços dos combustíveis as contribuições para o PIS/COFINS, fazendo repercutir o ônus do tributo, de modo que ao final, o encargo financeiro ainda fosse transferido ao contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final, quando da aquisição de combustível na bomba dos postos de gasolina.

Logo, verificada que, na prática, os efeitos produzidos pela substituição tributária anteriormente existente são os mesmos implementados pela tributação monofásica Instituída pela MP nº 1991-15/2000 que deu nova redação ao art 4º da Lei 9.718/98.

Desta forma a saída tributada a alíquota zero e o fato do PIS e da COFINS serem tributos indiretos não são motivos plausíveis para a restituição ser negada, mesmo porque, vale lembrar que a impugnante em questão não aliena óleo diesel para que a receita advinda desta venda seja tributada a alíquota zero,

Finaliza requerendo a realização de diligência para que se comprove que a interessada compra o óleo diesel diretamente da distribuidora, conforme relação de notas fiscais e emprega todo o combustível no seu processo de produção, para que seja atingida a sua atividade fim.

Os Julgadores de 1º piso indeferiram o pedido de diligência por entenderem que caberia à contribuinte trazer aos autos os elementos de prova para sustentar a liquidez do crédito pleiteado.

Eles assinalam que a contribuinte apresentou uma relação de aquisição de combustíveis no período, mas não comprovou o pagamento de PIS e de COFINS sobre essas aquisições..

Concluíram pela improcedência da manifestação de inconformidade. O Acórdão n.º 02-58.838, proferido em 24 de julho de 2014 pela 4ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte ficou assim ementado:

Acórdão 32-58.838 - 4ª Turma da DRJ/BHE
Sessão d» 24 de julho de 2014
Processo 18186.730374/2012-30
Interessado TRANSPORTES DALÇOQUIO LTDA
CNPJ/CPF 84.300.540/0001-80

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012
COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA.

Cabe ao interessado produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012
DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Diligência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não cabendo realizá-la quando visa a obtenção de informações que deviam Autenticado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUERA

EIRA

Impresso em 17/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

fornecidas pelo contribuinte, ainda mais quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente
Outros Valores Controlados

A contribuinte ingressou com recurso voluntário, repisando as razões postas em sua manifestação de inconformidade, e rogando obter a reforma do acórdão e o reconhecimento integral do direito creditório peticionado.

É o relatório

Voto

Conselheiro relator Eloy Eros da Silva Nogueira.

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

A Recorrente pleiteou o resarcimento dos valores atualizados da Contribuição para o PIS/PASEP supostamente incidente sobre aquisição de óleo diesel que teria sido consumido em suas atividades de prestação de serviços de transporte.

Os combustíveis derivados de petróleo são comercializados em um processo em que temos quatro tipos de atores: as refinarias, as distribuidoras, os varejistas e os consumidores (finais). Podemos visualizar que haja 3 relações de comercialização: a 1^a entre a refinaria e as distribuidoras, a 2^a entre a distribuidora as varejistas, a 3^a entre a varejista e os consumidores finais.

Considerando as características desse setor e desse tipo de produto, em especial que de um lado se tem um alto nível de escala de produção e de outro lado tem-se a extensão e capilaridade da rede de distribuição para um consumo final de alta freqüência, foi criado uma sistemática mais eficaz e mais simples de tributação e de controle fiscal. As receitas decorrentes da venda desses produtos derivados de petróleo foram objeto de diferentes tratamentos tributários nos últimas décadas: mas, como orientação geral, a idéia é efetuar o controle sobre as receitas de forma concentrada e simplificada. Inicialmente adotou-se a modalidade de substituição tributária para frente; em seguida, adotou-se a forma de tributação monofásica.

Durante o período de vigência da forma de substituição tributária, a incidência do PIS e COFINS se deu:

até 31/01/1999, concentrada nas distribuidoras, na condição de contribuintes substitutas dos varejistas: em relação à COFINS, esta sistemática foi adotada desde a instituição desta contribuição pela Lei Complementar n.º 70, de 1991 (art. 4º); no que tange à Contribuição para o PIS/PASEP, ela foi introduzida a partir da vigência da MP n.º 1.212, de 1995 (art. 6º), convertida na Lei n.º 9.715, de 1998; e,

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

Autenticado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 17/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

no período de 01/02/1999 a 30/06/2000, concentrada nas refinarias, na condição de contribuintes substitutas das distribuidoras e dos varejistas: com o advento da Lei n.º 9.718, de 1998 (art. 4º), foi unificada a legislação sobre a forma incidência das duas Contribuições sobre as receitas das vendas de combustíveis. Nesta nova forma de substituição, as refinarias foram indicadas como contribuintes substitutas no lugar das distribuidoras eleitas na sistemática anterior.

Como se vê, a substituição tributária para frente definiu as refinarias como contribuintes substitutas das distribuidoras e varejistas. Elas concentravam o recolhimento e o faziam como uma antecipação com base me fato gerador presumido e futuro para o que seria devido nas operações subsequentes (das distribuidoras com os varejistas; e das varejistas com os consumidores finais). Para o consumidor final pessoa jurídica, contribuinte substituído, que não comercializa o produto, mas o consome de fato, foi assegurado o resarcimento dos valores das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, consoante o que dispõe o art. 6º da Instrução Normativa SRF n.º 6, de 29/01/1999:

Art. 6º. Fica assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica, o resarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora.

§ 1º Para efeito do resarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser resarcido.

§ 2º A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante a aplicação, sobre o preço de venda da refinaria, calculado na forma do parágrafo único do art. 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos.

§2º A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante a aplicação, sobre o preço de venda da refinaria, calculado na forma do parágrafo único do art. 2º,multiplicado por dois inteiros e dois décimos ou por um inteiro e oitenta e oito décimos, no caso de aquisição de gasolina automotiva ou de óleo diesel, respectivamente. (Redação dada pela IN SRF n.º 24/99, de 25/02/1999)

§ 3º O valor de cada contribuição, a ser resarcido, será obtido mediante aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo referida no parágrafo anterior.

§ 4º O resarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição, observadas as normas estabelecidas na Instrução Normativa SRF n.º 21, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa.

A Medida Provisória n.º 1.991-15, de 2000, nos seus artigos 2 e 43, extinguiu a forma de substituição tributária, passando a ser adotado o regime de tributação monofásica na origem, ou seja, na refinaria de petróleo. Esse modo de determinar a tributação estaria consoante o que dispõe o § 4º do art. 149 da CF de 1988.

As refinarias deixaram de ser as contribuintes substitutas das distribuidoras e varejistas, passando a ser apenas a contribuinte de fato e de direito para o regime de tributação e arrecadação monofásica.

Com o regime monofásico deixou de existir a figura da antecipação do que

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001
Assentado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 15/
02/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGU
EIRA

Impresso em 17/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

independentemente de qual seria o tratamento dos fatos geradores posteriores à aquisição dos combustíveis nas refinarias.

O regime monofásico de tributação não previu a possibilidade de resarcimento ou restituição de tributos pagos na fase anterior da cadeia de comercialização, em face de sua incidência única e definitiva. As receitas das distribuidoras e das varejistas com a venda passou a ter a incidência de alíquota zero.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Nessa sistemática as refinarias passaram a recolher na condição de contribuinte de fato e direito, deixando a categoria de contribuintes substitutos dos demais, distribuidoras e os varejistas, intervenientes nas etapas de comercialização seguintes. As excluídas do pagamento das referidas Contribuições, que se tornou definitivo com a reprodução no O inciso I do art. 42 da MP n.º 2.158-35, de 24 agosto de 2001, não reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS sobre a receita da venda de óleo diesel assim expresso:

Art.42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I-gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

A tributação das refinarias, das distribuidoras e varejistas passou a ser realizada de forma autônoma sob a sistemática monofásica, não havendo mais a figura da antecipação do que seria devido nas etapas subsequentes. Os pagamentos passam a ser considerados definitivos, independentemente de qual seja o desfecho que venham ter os fatos geradores posteriores à aquisição dos produtos nas refinarias.

A MP n.º 1.991-15, de 2000 extinguiu o citado regime de substituição tributária aplicável às duas Contribuições, determinando a tributação em uma única fase (monofásica). Como consequência o regime monofásico de tributação não previu a possibilidade de resarcimento ou restituição de tributos pagos na fase anterior da cadeia de comercialização, em face de sua incidência única e definitiva.

Sustenta o contribuinte o direito ao crédito relativo às aquisições dos referidos produtos junto ao fabricante, conforme expressamente reconhecido no artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 2004. Em mudança de posicionamento entendo que não assiste razão a Recorrente. A sistemática legal não fundamenta tal entendimento, assim vejamos:

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.

A contribuinte afirma não fazer parte da cadeia de comercialização e também não ser a consumidora final, mas que é ela que interrompe a cadeia e assume o ônus do tributo embutido no preço e não ter para quem repassar esse custo.

Data vênia, creio que a contribuinte faz parte da cadeia de comercialização e ela é a consumidora final, aquele que consome efetivamente o produto em seu processo de prestação de serviço ou de produção. O preço de aquisição desse produto ingressa em sua operação como custo, elemento que é fundamental no seu preço de venda e em sua margem de resultado e de lucro.

Como vimos nas considerações apresentadas no início deste voto sobre o regime monofásico, não encontra respaldo na legislação a argumentação da contribuinte de que ela é a contribuinte de fato no regime monofásico, enquanto que a refinaria é apenas a contribuinte de direito.

Além disso, também não procede a afirmação da contribuinte de que teria no art. 6 da IN SRF n. 006, de 1999, base na legislação para seu direito ao ressarcimento. Essa norma perdeu sua eficácia para o período de apuração (2007 a 2012) pretendido pela contribuinte, pois essa norma se aplicava ao regime de substituição tributária para frente, que foi extinto em 2000.

Entendo pela possibilidade de manutenção de créditos quanto aqueles calculados sobre custos, encargos e despesas que tenham antes sofrido a tributação das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, segundo sistemática da não-cumulatividade. Esse é o que informam o artigo 5º da Lei 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;
II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - 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.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria."

A referência normativa (artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 2004) à "manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados" às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, se dirige unicamente aos créditos relativos aos custos, encargos e despesas legalmente admitidas. Por outro lado, a alínea "b" do I inciso do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, veda a utilização de crédito relativo às aquisições dos produtos revendidos cuja receita está sujeita aos regimes especiais de tributação, dentre eles o monofásico.

Cabe esclarecer que a própria exposição de motivos da MP 66/2002,

8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/PASEP, foram excluídas do modelo, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.

Assim, não estando a receita de venda de tais produtos sujeita ao regime de incidência não-cumulativa e submetida à alíquota zero não há que se cogitar direito a crédito por ausência de expressa determinação legal. Por outro lado, entendo pela existência de restrição para os créditos de produtos adquiridos para revenda.

A meu ver, não merece reparos o entendimento da autoridade fiscal e do despacho decisório que negou a pretensão da contribuinte, pois somente podem ser resarcidos os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, depois do encerramento do trimestre-calendário e se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação ou se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Ademais, apesar da oportunidades representadas pela manifestação de inconformidade e pelo recurso voluntário, a contribuinte não trouxe aos autos elementos que concorressem a provar seu direito ao crédito requerido, nos termos definidos pela legislação.

Com essas considerações, concluo propondo a este Colegiado não dar provimento ao recurso voluntário e a manutenção da decisão recorrida.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator

CÓPIA