



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

Processo nº 10380.007334/2005-53
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3201-001.948 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 28 de março de 2019
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente MAJELA HOSPITALAR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo* no Acórdão nº 08-19.123:

Trata o presente processo de Pedido de Compensação/Ressarcimento protocolado em 25 de agosto de 2005, relativo a valores de COFINS referentes aos 3º e 4º trimestres de 2004 e 1º e 2º trimestres de 2005. totalizando o montante de R\$ 2.791.302,60, conforme folhas 01/07 e 27/32, posteriormente retificado, tendo sido excluído o período de apuração referente aos 1º e 2º trimestres de 2005 (fls. 41).

Irresignada com o não reconhecimento do crédito e a não homologação das compensações pela instância "a quo" a interessada oferece manifestação de inconformidade às folhas 97/112, alegando, em síntese, que:

• DA AUSÊNCIA DE ANÁLISE QUANTO À POSSIBILIDADE DE TOMADAS DE CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE DESPESAS COM FRETE SOBRE VENDAS, DESPESAS DE ALUGUÉIS A PESSOAS JURÍDICAS, DESPESAS COM ARRENDAMENTO MERCANTIL, DESPESAS E CUSTOS COM ENERGIA, ALÉM DE OUTROS CRÉDITOS.

"O pedido de ressarcimento/compensação pleiteado pela Requerente abrange créditos de COFINS calculados sobre bens adquiridos para revenda, despesas com frete sobre vendas, despesas de alugueis a pessoas jurídicas, despesas com arrendamento mercantil, despesas e custos com energia, além de outros créditos, tais quais discriminados no 'DACON - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais', acostados às fls. 76/81 dos presentes autos.

Ocorre que ao analisar o direito envolvido no referido processo, o Ilmo. Sr. Auditor Fiscal apenas ateu-se à impossibilidade de desconto de créditos calculados sobre bens adquiridos para revenda enquanto sujeitos à tributação monofásica da Contribuição para a COFINS, olvidando a análise dos demais créditos apresentados.

Não há dúvidas quanto à possibilidade do reconhecimento do direito ao crédito relativo aos demais itens elencados no DACON, conforme preceitua art. 3º da Lei nº. 10.833/2003.

Assim, requer sejam apreciados por esse Douto Órgão, os demais itens apresentados pela Requerente, com a homologação do pedido de ressarcimento quanto aos créditos de COFINS calculados sobre demais bens adquiridos para revenda, despesas com frete sobre vendas, despesas de alugueis a pessoas jurídicas, despesas com arrendamento mercantil, despesas e custos com energia, além de outros créditos, tais quais discriminados no 'DACON'.

• DA SEDE CONSTITUCIONAL DO REGIME NÃO-CUMULATIVO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS.

Uma vez instituída pelo legislador ordinário para um setor de atividade econômica, a não-cumulatividade, por ter sede constitucional, deve ser entendida na sua amplitude constitucionalmente delimitada.

E o que ocorre com o setor em questão (medicamentos): uma vez incluídos no regime não-cumulativo os produtos chamados 'monofásicos' (a partir de agosto de 2004), deve-se considerar que o objetivo (constitucional) da técnica (constitucional) da não-cumulatividade é neutralizar a incidência em cascata do tributo. Destarte, a instituição da técnica pelo legislador pressupõe a garantia do uso do crédito da entrada tributada de modo que a incidência tributária total após as sucessivas operações tributáveis chegue ao consumidor final, necessariamente, apenas sobre o valor agregado.

O critério quantitativo do PIS/PASEP e COFINS diz respeito à "totalidade das receitas auferidas", que é fenômeno relacionado ao contribuinte (pessoa jurídica), não possuindo qualquer identidade com algum fenômeno circulatório, traço característico originário do IPI e do ICMS. No caso das contribuições em exame, estas incidem sobre o faturamento ou receita, diferindo dos moldes do IPI e do ICMS, que incidem sobre uma cadeia econômica.

A não-cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS é operada mediante redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objeto de faturamentos em etapas anteriores.

Ressalte-se que, a não-cumulatividade ora tratada, difere da existente para o IPI e o ICMS, em função de suas matrizes constitucionais de incidência destes com a do PIS/PASEP e COFINS. De qualquer sorte, a não-cumulatividade deve se compatibilizar com o pressuposto de fato eleito para deflagrar a incidência da espécie tributária.

(...)

Como outrora afirmado, as pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos comercializados pela Impetrante estão sujeitas à incidência monofásica das referidas contribuições, que consiste na concentração da tributação de toda a cadeia de circulação econômica do produto na etapa do produtor / importador, mediante aplicação de alíquotas majoradas, atribuindo-se aos distribuidores e varejistas (tal qual a Impetrante) alíquota zero.

Contudo, por sofrerem tributação majorada na primeira etapa da cadeia, os fabricantes e importadores embutem no preço de venda os valores pagos a título da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, majorando-os, custo este que é repassado aos adquirentes de tais produtos, como os comerciantes atacadistas e varejistas, resultando na excessiva tributação ao longo da cadeia, até o consumidor final.

Assim, não se pode negar o direito ao desconto de créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda aos comerciantes atacadistas e varejistas, sob pena de contrariar o desiderato constitucional da não-cumulatividade prevista para o PIS/PASEP e COFINS, sobretudo se tal vedação decorre de norma infraconstitucional. "

• DA INCLUSÃO DOS SETORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA NO REGIME NÃO-CUMULATIVO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS.

Aduz que a não-cumulatividade da Contribuição para a COFINS teve origem em 1º de fevereiro de 2004, como resultado da edição da Medida Provisória nº 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03.

No art. 10 da Lei nº 10.833/03 encontram-se relacionadas as hipóteses de exclusão da sistemática não-cumulativa da apuração da referida Contribuição, as quais permaneceriam sujeitas às normas da legislação anterior.

Inicialmente, constavam no rol destes dispositivos os produtos sujeitos à tributação monofásica, como é o caso dos produtos comercializados pela Impetrante (relacionados na Lei nº. 10.147, de 21 de dezembro de 2000, alterada pela Lei 10.548, de 13 de novembro de 2002), os quais ficaram de início excluídos do regime de tributação não-cumulativo.

Até agosto de 2004, o inciso IV do §3º do art 1º das Leis supracitadas cuidava dos produtos sujeitos à tributação monofásica, sendo vedada, portanto, a introdução da sistemática não-cumulativa para os mesmos, e, conseqüentemente, a possibilidade de desconto de créditos.

A modificação introduzida pela Lei nº 10.865/2004, no inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, cujos efeitos se deram a partir de 1º de agosto de 2004, substituiu o texto original quando tratou de produtos monofásicos, para tratar apenas da venda de álcool para fins carburantes.

Como o art. 10, inciso V, alínea 'a', da Lei nº 10.833/2003, reportava-se à vedação da inclusão na sistemática não-cumulativa das receitas decorrentes de operações com produtos constantes do inciso IV do § 3º do art. 1º, com a alteração legislativa decorrente da Lei nº 10.865/04, a vedação passou a ser apenas para as receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes, e não mais para a totalidade dos produtos chamados 'monofásicos'.

A partir dessas alterações foi permitido que as empresas sujeitas à tributação monofásica optassem, de forma antecipada, pelo regime não-cumulativo de apuração das contribuições, sendo que a partir de agosto/2004 foi viabilizado às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real a tomada de créditos para abater as contribuições devidas no regime monofásico.

Desse modo, com essa nova alteração legislativa, restou permitido ao setor farmacêutico trabalhar com o regime monofásico e não-cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins, podendo descontar das contribuições devidas os créditos calculados com base nos arts. 3º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, art. 15 da Lei 10.865/2004.

Dessa forma, após a alteração legislativa de agosto de 2004, não houve previsão quanto à exclusão das receitas decorrentes dos produtos que estivessem sob a incidência monofásica do regime de apuração não-cumulativo das referidas Contribuições Sociais.

• DA INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DA AUTORIDADE COATORA: NÃO APLICAÇÃO DAS NORMAS AOS COMERCIANTES ATACADISTAS E VAREJISTAS. REFERÊNCIA APENAS AOS BENS VENDIDOS POR IMPORTADORES E PRODUTORES.

Prossegue afirmando que as receitas decorrentes das operações com produtos monofásicos passaram a ser incluídas no regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, quando da modificação introduzida pela Lei nº 10.865/2004, inciso IV do § 3o do art. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

A autoridade Coatora vedou o aproveitamento de tais créditos, alegando o impedimento previsto no art. 3º inciso I, alínea 'b' da Lei nº 10.833/2003, com redação alterada pela Lei nº 10.865/2004.

Entretanto, a norma contida no art. 3º, inciso I, alínea 'b' da Lei nº 10.833/03, segunda a qual não poderiam ser descontados créditos com relação aos bens adquiridos para revenda previsto no § 1º do art. 2º da referida Lei, é destinada somente a produtores ou importadores, não se aplicando aos comerciantes distribuidores, atacadistas e varejistas, de sorte que a suposta vedação alegada pela Autoridade Coatora não se aplica à Impetrante.

Isto porque o art. 3º, inciso I, alínea V da Lei nº 10.637/2002, com igual redação para a Lei nº 10.833/2003, disciplina que a pessoa jurídica não poderá descontar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, referidos no § 1º do art. 2º das mencionadas Leis, que, por sua vez, referem-se à "receita bruta auferida pelos produtores ou importadores", senão veja-se:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: [...]

Tratando-se, portanto, de receita bruta auferida por produtores ou importadores, não pode ser dada interpretação extensiva para abranger a vedação aos créditos decorrentes das receitas dos comerciantes varejistas e atacadistas, que revendem os produtos elencados pela Lei. Destarte, a norma que supostamente vedaria a manutenção do crédito trata apenas de produtores e importadores - e não de distribuidores, a exemplo da Impetrante.

• DA REVOGAÇÃO DO ART. 3º, INCISO I, ALÍNEA 'B' DAS LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03 PELO ART. 16 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 206/04, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.033/2004.

A decisão ora combatida resta apoiada em premissa equivocada, pois se existisse qualquer vedação imposta pelo art. 3º, inciso I, alínea V das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, esta deixou de existir com a autorização prevista no art. 16 da Medida Provisória nº 206, de 06 de agosto de 2004. posteriormente, convertida na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, ao contrário do que expôs o nobre Auditor.

Nesta linha de pensamento, no artigo "Créditos do PIS/COFINS Monofásico", da coletânea "Fundamentos do PIS e da COFINS", publicada pela editora MP, o Doutor em legislação tributária Helenilson Cunha Pontes comenta este tipo de posicionamento do Fisco, asseverando que:

"O "entendimento oficial é manifestamente ilegal, podendo ser desafiado junto ao Poder Judiciário [...] por todos os contribuintes que auferem receitas com a venda dos produtos submetidos ao regime monofásico esclarecendo em seguida que "a razão da ilegalidade está

em que o art. 17 da Lei nº 11.033/04 claramente confere aos contribuintes que vendem produtos submetidos à alíquota zero de PIS/Cofins o direito de manutenção dos créditos relativos à aquisição destes produtos [...] Diante da clareza do art. 17 da Lei nº 11.033/04 não há como negar aos contribuintes atacadistas ou varejistas de qualquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica (combustíveis, medicamentos, automóveis, autopeças, etc.) o direito ao crédito relativo à aquisição destes produtos ", para arrematar a questão afirmando que "o art. 17 da Lei nº 11.033/04, a claras luzes, por ser norma posterior, regulando a mesma matéria — alcance do direito de crédito — revogou o comando do art. 3º, I, b, da Lei nº 10.833/03, que negava o aludido direito ao crédito ".

Aliando-se ao tema, sobre a plena vigência do art. 17 da Lei 11.033/04, tem-se a decisão emanada nos autos do Recurso de Agravo de Instrumento nº 2007.03.00.096105-3, cuja Relatora Desembargadora Federal Regina Costa, da Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, publicada em 07.12.2007, consignou o seguinte:

"Tal dispositivo [art. 17 da Lei nº 11.033/04], ao menos numa primeira análise, confere à Agravante o alegado direito ao aproveitamento dos respectivos créditos. Com efeito, no regime apontado [monofásico], todos os demais elos da cadeia produtiva, à exceção do produtor ou importador - que são responsáveis pelo recolhimento do tributo à uma alíquota mais gravosa - ficam desobrigados do recolhimento porque, sobre a receita por eles auferida, aplica-se a alíquota zero. Ora, o fato de tal receita estar submetida à alíquota zero, não obsta que tais contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas, como expressamente assegura o art. 17 da Lei n. 11.033/04.

Vale observar que no caso em tela, não se trata apenas de revogação de norma anterior, mas sim da promulgação de disposição que autoriza o aproveitamento do crédito, ora reclamado. Neste sentido as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Ora, a partir de 1º de agosto de 2004, como visto, restou possibilitada a tomada de créditos decorrentes da aferição de receita pela comercialização de produtos monofásicos, incluídos na sistemática não-cumulativa.

Corroborando com esse entendimento, foi editada a Medida Provisória nº 206, de 06 de agosto de 2004, posteriormente, convertida na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, a qual em seu art. 16 (art. 17 da referida Lei) concedeu, expressamente, amplo direito ao creditamento, relativo às saídas com alíquota zero da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS:

Art. 16. 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 Lei nº 11.033/2004, resultado da conversão da MP 206/2004, portanto, é norma de igual hierarquia às Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Como foi editada posteriormente, prevalece sobre estas, confirmando, portanto, o direito à manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das Contribuições Sociais em comento.

Aplica-se ao presente caso, em relação ao conflito de normas, o §1º do art. 2º da LICC (Lei de Introdução ao Código Civil), no tocante ao Princípio da Posterioridade:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. [...]

Com efeito, se a primeira norma (art. 3º, inciso I, alínea 'b' das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) supostamente vedou o crédito por entradas de produtos sujeitos à tributação monofásica — sistemática na qual as saídas do distribuidor e do varejista estão sujeitas à alíquota zero (considerando-se o entendimento da Autoridade Coatora), a segunda (art. 16 da MP 206/04, convertido no art. 17 da Lei nº 11.033/04) concede, sem restrições, a todo e qualquer contribuinte que tem saídas com alíquota zero o direito ao crédito pelas suas entradas.

Assim, aplica-se o critério cronológico, concluindo-se que a norma posterior revogou a norma anterior com ela incompatível. Recorre-se, pois, aos sólidos argumentos da hermenêutica jurídica e da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo os quais a lei posterior revoga a anterior quando há incompatibilidade entre as suas disposições e as da lei nova ou, quando esta regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

O critério lex posterior derogat legi priori significa que, se duas normas são antinômicas e de mesma hierarquia, a mais recente deverá prevalecer sobre a mais antiga; disso se conclui que a determinação expressa do art. 17 da Lei nº 11.033/04 culminou por revogar a suposta vedação estabelecida no art. 3º, inciso I, alínea 'b' das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Por fim mencione-se que esta revogação, aliás, coaduna-se com o novo contexto de inclusão do setor no regime de incidência não cumulativa das contribuições, posto que não faria qualquer sentido o legislador inovar colocando o setor no regime não-cumulativo, e, por outro lado, estabelecendo que seus integrantes não teriam direito ao crédito pelas suas entradas.

Assim, do confronto das sucessivas alterações legislativas verifica-se que não há mais qualquer vedação legal ao desconto de créditos por parte dos revendedores, dos valores recolhidos a título de PIS/COFINS pelos fabricantes e/ou importadores na operação anterior, ainda que os comerciantes não estejam sujeitos ao recolhimento dos tributos mencionados nas operações de alienação ao consumidor por força de benefício fiscal (alíquota zero).

Portanto, resta inteiramente aplicável à espécie o art. 17, da Lei nº 11.033/04 (art. 16, da MP n. 206, de 06.08.2004), bem assim a disposição contida no art. 16, "caput", da Lei nº 11.116/05.

Conclui-se, portanto, que desde agosto de 2004, a Impetrante possui pleno direito ao desconto de créditos quando da aquisição de bens para revenda, dentro da sistemática da não-cumulatividade, já que (a) a receita submetida à incidência monofásica, decorrente das vendas de produtos comercializados pela Impetrante, fora incluída no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, através da modificação introduzida pela Lei nº 10.865/2004, ao inciso IV do § 3º do art. 11º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e (b) foi-lhe concedido, expressamente, o direito ao creditamento pelo art. 16 da MP nº 206/04, convertido no art. 17 da Lei nº 11.033/04.

• DA CONFIRMAÇÃO DA INTENÇÃO DO LEGISLADOR; EDIÇÃO DA LEI Nº 11.116/2005, QUE ESTABELECEU O MODO DE APROVEITAMENTO DO SALDO CREDOR DECORRENTE DA LEI Nº 11.033/04.

A confirmação de que passou a vigorar um novo regime de creditamento a partir da vigência da MP 206/04, veio com a edição da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, ao disciplinar o modo de aproveitamento do saldo credor de PIS/PASEP e COFINS por essa reconhecido:

Art 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nº 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-calendario anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

• DA EDIÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 594, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2005 - VIOLAÇÃO A OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA HIERARQUIA DAS NORMAS.

A Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 594, publicada no DOU de 30 de dezembro de 2005, que dispôs:

Art. 26. Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofms a pagar no regime de não-cumulatividade, a pessoa jurídica pode descontar, do valor das contribuições decorrente de suas vendas, créditos relativos a: (...)

§ 5º Não gera direito a créditos o valor: (...)

IV - da aquisição no mercado interno, para revenda, dos produtos relacionados no art 1º, ressalvado o disposto no art. 27.

O art 1º dessa mesma Instrução trata justamente dos produtos sujeitos à incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS.

A IN SRF 594/05 trouxe uma restrição não contida na legislação pertinente, em ofensa ao Princípio da Legalidade, insculpido no inciso II, do art. 5º e no inciso I do art. 150 da Constituição Federal de 1988, bem como ao Princípio da Hierarquia das Normas, uma vez que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas prestam-se para complementar as leis, não podendo ir de encontro a elas, nos termos do art. 100 do CTN — de modo que não pode ser óbice ao direito à manutenção de créditos pela Impetrante.

• DA EDIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 413/2008 E SUA CONVERSÃO NA LEI Nº 11. 727/2008.

Em 03 de janeiro de 2008 foi editada a Medida Provisória nº 413, introduzindo em seus arts. 14 e 15 os §§ 14 e 22 ao art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, determinando que aos distribuidores e aos comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos com incidência monofásica, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se aplicaria à manutenção de créditos de que trata o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

As modificações introduzidas, cujos efeitos passaram a ser produzidos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação da supra referida Medida Provisória, ou seja, a partir de 1º de maio de 2008, apenas reafirmam que, até essa data, era plenamente possível a tomada de créditos pelos distribuidores e comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos sujeitos à tributação monofásica, posto que, antes da edição dessa MP, vigorava o entendimento manifestado pelo art. 16 da MP nº 206/2004, convertido no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, segundo o qual as vendas efetuadas com alíquota 0 (zero) não impediriam a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Veja-se, pois, que a novel legislação inovou no plano jurídico impondo vedação que antes não existia, motivo pelo qual não pode ser aplicada retroativamente, no sentido de impedir a tomada de créditos no caso em comento, por obediência ao Princípio da Irretroatividade das Leis, previsto no art. 6º da LICC (Lei de Introdução ao Código Civil), e no art. 5º, inciso XXXVI c/c art. 150, inciso III da Constituição Federal.

• DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE PIS/PASEP E COFINS.

No que concerne ao modo de aproveitamento dos créditos decorrentes de operações com mercadorias e produtos sujeitos à incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, disciplina a legislação de regência, sobre a sistemática da não-cumulatividade

(Leis 10.687/2002 e 10.833/2003), que do valor apurado das referidas Contribuições, relativamente à aplicação das alíquotas de 7,6% e 1,65% sobre o faturamento, poderá a pessoa jurídica descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda, reduzindo o montante a pagar, procedimento este, efetivado dentro da sua própria contabilidade.

O valor apurado é informado no 'DACon - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais', onde consta o 'saldo de créditos' e o valor das Contribuições a pagar, após as deduções dos mencionados créditos, campo este transportado para a 'DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais'.

Dessa forma, em sendo reconhecido o direito ao cálculo de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, não poderá haver qualquer impedimento à sua utilização quando da apuração das Contribuições devidas.

Quanto à possibilidade de aproveitamento do saldo credor, remanescente da apuração acima, para os casos em que o valor dos créditos é superior ao valor a pagar, restou demonstrada a possibilidade de aproveitamento sob a forma de compensação ou restituição, a teor do que disciplina o art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Por fim, em face de todo o exposto, requer a reforma do Despacho Decisório para reconhecer o direito ao ressarcimento dos valores a título de Cofins, referentes ao 3º e 4º trimestres de 2004 e 1º e 2º trimestres de 2005, homologando as compensações pleiteadas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, por intermédio da 3ª Turma, no Acórdão nº 08-19.123, sessão de 22/10/2010, julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte e indeferiu o pedido, assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2004

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO - CRÉDITOS DE PIS E COFINS - IMPOSSIBILIDADE

As receitas auferidas pelos comerciantes varejistas de produtos farmacêuticos, os quais são submetidos à alíquota zero da Cofins, não gera direito ao aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses bens.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2004

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões dessa natureza, haja vista que a apreciação e

a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário no qual solicita a reforma da decisão recorrida para que lhe seja reconhecido o direito pleiteado e a homologação da compensação.

Em síntese repisa as matérias e seus fundamentos suscitados em manifestação de inconformidade acerca da possibilidade de creditamento/manutenção de crédito (i) nas aquisições de mercadorias para revenda e sujeitas à tributação monofásica de que trata a Lei nº 10.147/2001; e (ii) na realização de despesas vinculadas às suas atividades comerciais, previstas nos incisos III a XI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A contribuinte exerce atividade de revenda de produtos hospitalares cuja aquisição do industrial/importador é tributada na sistemática monofásica e a saída sujeita-se à alíquota zero nos termos do art. 2º da Lei nº 10.147/2001¹.

Entende a recorrente que a alteração promovida no regime não-cumulativo das Contribuições (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) pela Lei nº 10.865/04², que passou a surtir efeitos em 01/05/2004, e também em razão do art. 17 da Lei nº 10.033/04³ foi-lhe permitido apurar e manter créditos a serem descontados do PIS e Cofins sobre sua receita bruta, em relação aos produtos submetidos à tributação monofásica e às despesas vinculadas à sua atividade empresarial, conquanto as saídas tenham alíquota reduzidas a zero, o que equivale a não tributação.

Fundada nessa concepção a contribuinte formalizou pedido de ressarcimento/compensação de saldos credores de Cofins apurados no regime da não-cumulatividade.

¹ Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

² Art. 21. Os arts. 1o, 2o, 3o, 6o, 10, 12, 15, 25, 27, 32, 34, 49, 50, 51, 52, 53, 56 e 90 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

³ 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 Unidade de Jurisdição da RFB analisou o pleito considerando apenas os créditos decorrentes da aquisição de produtos para revenda submetidos à tributação monofásica e deixou de proceder qualquer exame quanto aos créditos decorrentes das despesas da pessoa jurídica (incisos III a XI da Lei nº 10.833/03). Assim, a proposta para o indeferimento do ressarcimento e não homologação da compensação não emitiu qualquer juízo de admissibilidade no tocante aos créditos não relacionados aos produtos monofásicos.

De igual modo, a decisão recorrida relevou o enfrentamento da matéria apenas com o argumento de que a legislação não permite tais créditos.

Conquanto não se entre no mérito acerca da possibilidade das pessoas jurídicas revendedoras de produtos tributados pela monofasia apropriarem-se dos créditos das Contribuições previstos no art. 3º, incisos III e XI da Lei nº 10.833/03, entendo que a RFB tem se posicionado que as alterações promovidas pela Lei nº 10.865/04 são no sentido de admitir essa modalidade de crédito. Tal posicionamento é expresso em diversas Soluções de Consultas: 218/2014, 64/2016, 02/2017 (Solução de Divergência), 265/2017, 299/2017, 311/2017 329/2017, 481/2017, 496/2017, 9.128/2017 e 78/2018.

Como exemplo transcrevo três delas:

Solução de Consulta Cosit nº 64/2016, de 19/05/2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

A SUJEIÇÃO AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA É CONDICIONADA À APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) COM BASE NO LUCRO REAL.

A partir de 1º de maio de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, tais como a gasolina ou o diesel, incluem-se no regime de apuração não cumulativa sempre que o contribuinte apurar o IRPJ pelo lucro real, salvo as exceções previstas no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CUSTOS. ENCARGOS OU DESPESAS, EXCETO REFERENTES A PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA SUJEITOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. POSSIBILIDADE.

Desde 1º de maio de 2004, não há mais vedação ao desconto de créditos da Cofins, em relação a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas pela revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada no regime não cumulativo, exceto aqueles decorrentes da aquisição de produtos para revenda sujeitos à tributação concentrada, atendido o disposto nos incisos II a XI e §§ do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

A regra geral esculpida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I alínea "b" e art. 10, incisos II e III; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21 c/c art. 53; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.

Solução de Consulta Cosit nº 265, de 29/05/2017

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

BEBIDAS FRIAS. COMÉRCIO ATACADISTA. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, desde que cumpridos os requisitos legais, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, exceto em relação a dispêndios decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda.

Todavia, entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Cofins.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 13.097, de 2015; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Solução de Consulta Cosit nº 78/2018, de 26/06/2018:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

RECEITA DA VENDA DE ÁLCOOL. PRODUTOR. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. NÃO CUMULATIVIDADE. REGIME ESPECIAL. ALÍQUOTA ESPECÍFICA (AD REM). CRÉDITO.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa das contribuições. O enquadramento de uma pessoa jurídica que se dedique à venda de produtos sujeitos à tributação monofásica, ao

regime de apuração cumulativa ou não cumulativa, segue as mesmas regras a que se sujeitam as pessoas jurídicas que não comercializem produtos monofásicos.

Caso a pessoa jurídica esteja submetida à sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os produtos sujeitos à tributação monofásica também estarão a ela submetidos, permitindo à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos, de acordo com a regra geral.

(...)

Dispositivos Legais: Lei nº 11.727, de 2008, arts. 7º e 42, III, “c” e “d”; Lei nº 10.637, de 2002, com alterações, arts. 1º, 2º, 3º e 8º; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com alterações, arts. 3º e 15; Lei nº 9.718, de 1998, art. 5º, com alterações; Decreto nº 6.573, de 2008; Decreto nº 7.997, de 2013.

Depreende-se da leitura dos atos normativos emanados da Receita Federal a evidência de que aos produtos sujeitos à tributação monofásica, a partir da vigência dos dispositivos da Lei nº 10.865/04, tornou-se possível a apropriação de créditos da não cumulatividade, observado os limites e requisitos legais.

Dessa forma, impende à Unidade de Origem, uma vez superada a vedação de apropriação de créditos no regime geral da não-cumulatividade (art. 3º, incisos III a XI da Lei nº 10.833/03), analise e se manifeste quanto aos dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, exceto em relação a dispêndios decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda, informados em sua Dacon (fls. 77/82).

Diante do exposto, em homenagem ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal, voto para a conversão do presente julgamento em diligência para que:

a) A unidade de origem proceda à intimação da contribuinte para que, no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, comprove pelos meios que a autoridade fiscal julgar conveniente, as despesas de/com:

a1) Energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

a2) Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades comerciais da empresa;

a3) Contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;

a4) Armazenagem de mercadoria adquiridas para revenda e frete na operação de venda, cujo ônus seja suportado pela recorrente;

b) A unidade de origem manifeste-se sobre os documentos apresentados pela Contribuinte, com a elaboração de relatório, podendo, inclusive, realizar diligências.

Processo nº 10380.007334/2005-53
Resolução nº **3201-001.948**

S3-C2T1
Fl. 177

c) Cientifique a recorrente sobre o resultado do relatório da fiscalização, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, improrrogável, manifestação.

Cumpridas as providências indicadas, deve o processo retornar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira