



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

Processo n° 10280.720716/2011-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-002.528 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Confins
Recorrente ATLAS VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007

NORMA ESPECIAL. NORMA GERAL. SUPERVENIÊNCIA. REVOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

A norma jurídica inserta no art. 3º, I, "b" e art. 2º, § 1º III a V das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03 é norma especial em relação àquela insculpida no art. 17 da Lei nº 11.033/04, aplicando-se, ante à aparente antinomia, o critério da especialidade, segundo o qual a lei geral posterior não deroga a lei especial anterior (*"lex posterior generalis non derogat legi priori specialis"*).

CRÉDITOS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. MANUTENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

O advento do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não garantiu a manutenção de crédito para contribuintes sujeitos à incidência monofásica do PIS/Pasep e Cofins, criando direito novo, porquanto havia vedação expressa ao pretendido creditamento, tal como previsto no art. 3º, I, "b" e art. 2º, § 1º III a V das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: Por maioria, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fernando Cleto e Jean Cleuter. Designado o Conselheiro Robson Bayerl para redigir o acórdão.

(assinatura digital)

Júlio César Alves Ramos - Presidente.

(assinatura digital)

Fernando Marques Cleto Duarte - Relator.

(assinatura digital)

Robson José Bayerl – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Alves Ramos (Presidente), Robson Jose Bayerl (Substituto), Jean Cleuter Simoes Mendonca, Fernando Marques Cleto Duarte, Fenelon Moscoso de Almeida (Suplente), Angela Sartori.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte ATLAS VEÍCULOS LTDA. em face de acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Na espécie, a contribuinte teve contra si lavrado auto de infração referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e à Contribuição para o PIS/PASEP, do ano-calendário de 2007.

Emerge do relatório fiscal (fls. 16/17) que a planilha denominada “Relação das Compras sujeitas à Incidência Monofásica da Cofins e do PIS”, constante do processo, relaciona as notas fiscais de compras de mercadorias para revenda que, por sua natureza, não dão direito ao crédito pleiteado.

Transcrevo, por oportuno, excerto de auto de infração (fls. 20), *in verbis*:

Valor apurado conforme Demonstrativo anexo, onde foram verificadas quantias declaradas nas DACON's, a maior, em bens para revenda e bens utilizados como insumos em decorrência da inclusão de insumos sujeitos a tributação monofásica. Tais valores foram glosados por falta de amparo legal. Conseqüentemente, lançamos as diferenças entre as contribuições mensais da COFINS devidas (apuradas pela fiscalização) e as declaradas pela fiscalizada.

A contribuinte foi cientificada da constituição do crédito tributário em 31.03.2011, conforme ciência de fls. 34 e, no intuito de reverter referido lançamento, apresentou a Impugnação de fls. 37/52.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA), ao analisar os argumentos da contribuinte, julgou improcedente a impugnação apresentada. O acórdão restou lavrado com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2007

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VEDAÇÃO.

A possibilidade de manutenção dos créditos prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VEDAÇÃO.

A possibilidade de manutenção dos créditos prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 não tem o alcance de manter créditos, cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de atos normativos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Intimada da decisão da instância *a quo*, em 26.06.2012, conforme faz prova o termo de ciência de fls. 81, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 83/102.

Em seu recurso, preliminarmente, a contribuinte sustenta que o auto de infração é nulo porque não há qualquer fundamentação ou motivo legal para a prática do ato administrativo que findou por glosar os créditos decorrentes da aquisição de bens sujeitos à alíquota zero.

Defende, ainda, que a ausência de fundamentação e a irregularidade na forma do auto de infração deram causa a grave cerceamento a seu direito de defesa, o que macula de ilegalidade o auto de infração.

No mérito, a contribuinte aponta que, com o advento das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003, a Contribuição para o PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins passaram a ter apuração por parte das empresas através da sistemática da não-cumulatividade.

Após isso, a Lei nº. 10.865/2004 alterou para 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre a receita auferida pelos comerciantes atacadistas e/ou varejistas de maquinas e veículos classificados sob alguns códigos na TIPI, pelo fato de tais produtos estarem sujeitos à tributação “monofásica”.

Enfatiza a contribuinte que, diante da clareza do art. 17, da Lei nº 11.033/04, não há como negar aos atacadistas ou varejistas de qualquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica (combustíveis, medicamentos, determinadas máquinas e veículos, autopeças, pneus e câmaras de ar etc.) o direito ao crédito relativo à aquisição destes produtos.

Aponta que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não criou novos créditos, como quer entender a autoridade fiscal, mas apenas permitiu a manutenção dos créditos já existentes.

Conclui que qualquer limitação à manutenção dos créditos decorrentes da venda de produtos sujeitos ao regime "monofásico", estando o contribuinte vinculado à sistemática da não cumulatividade, é inconstitucional por violar o princípio da igualdade tributária.

Ao final, requer seja seu recurso voluntário provido para que seja declarado ao recorrente o direito à manutenção dos créditos de PIS e CONFINS decorrentes dos produtos adquiridos na revenda, com base no art. 17, da Lei 11.033/2004.

Não tendo havido contrarrazões por parte da Fazenda Nacional, os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgado do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte

DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e presentes estão os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual dele eu conheço.

DA INCIDÊNCIA MONOFÁSICA

Sabe-se que o regime monofásico do PIS e da COFINS perfaz um mecanismo de tributação com semelhança ao instituto da substituição tributária "para frente", vez que confere a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições devidas em toda cadeia, objetivando maximizar e tornar mais prática a arrecadação de tributos.

Nesse passo, fato é que após o início da vigência da Lei nº. 10.147/00 - clique aqui (alterações da Lei nº 10.685/2004), restou instituído o regime monofásico das aludidas

contribuições, a partir do qual os importadores e industriais de certos produtos tornaram-se responsáveis pelo recolhimento do PIS e da COFINS incidentes sobre toda a cadeia de produção e consumo, através da aplicação de uma alíquota de maior percentual global e, em contrapartida, reduzindo a zero a alíquota do PIS e da COFINS para revendedores, atacadistas e varejistas nas operações subseqüentes.

Nesse sentido, as revendedora de veículos, por exemplo, quando revendem estes com tributação monofásica, não se sujeitam ao recolhimento do PIS e da COFINS. Apesar disso, estas estão obrigadas ao recolhimento das referidas contribuições incidentes sobre o valor do faturamento percebido em decorrência da aferição de receitas diversas não tributadas no modelo monofásico, com aplicação de alíquotas, no sistema não-cumulativo, no patamar de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS).

Fixada esta premissa, deve-se ressaltar que as Leis nº. 10.637/2002 (PIS Não-Cumulativo) e 10.833/2003 (COFINS Não-Cumulativa) vedam expressamente a manutenção e o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de mercadorias revendidas sem a incidência do PIS e da COFINS, em virtude de sua tributação sob alíquota zero.

Ocorre que, especificamente em 10 de agosto de 2004, entrou em vigor a Medida Provisória nº. 206/2004, posteriormente convertida na Lei Federal nº. 11.033/2004, cujo texto do artigo 17 (antigo artigo 16 da MP em questão) confere expressamente aos contribuintes que vendem produtos submetidos à alíquota zero de PIS/COFINS o direito de manutenção dos créditos relativos à aquisição destes produtos.

Confira-se a letra do dispositivo legal precitado: "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".

Muito embora a clareza da letra do aludido dispositivo, fato é que o entendimento predominante adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, consubstanciado inclusive em respostas a variadas consultas realizadas pelos contribuintes (390/2007, 94/2007 e 351/2007), é no sentido de negar a manutenção de créditos do PIS e da COFINS a empresas atacadistas e revendedoras que adquirem e comercializam produtos submetidos à incidência monofásica das contribuições em referência.

Todavia, infere-se que o posicionamento adotado pela Fiscalização é manifestamente ilegal, passível de questionamento por todos os contribuintes que auferem receitas com a venda dos produtos submetidos ao regime monofásico, isto porque a partir da vigência do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não há como negar aos contribuintes atacadistas ou varejistas de qualquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica o direito ao crédito relativo à aquisição destes produtos, vez que o referido comando normativo revogou tacitamente o quanto disposto pelo art. 3º, I, "b" e pelo art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/03 (COFINS) que negavam o aludido direito de crédito.

Realmente, é patente a revogação (tácita) dos aludidos dispositivos pelo art. 17 da Lei n. 11.033/2004, posto que a Lei de Introdução ao Código Civil (art. 2º, § 1º) estabelece que a "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".

Vale frisar que a presente discussão, apesar de bastante recente, já encontra posicionamentos favoráveis exarados pelos Tribunais Regionais Federais, proferindo julgados declarando, expressamente, a aplicabilidade do artigo 17 da Lei 11.033/04 na situação, assegurando o direito ao crédito de PIS e COFINS na aquisição de produtos sujeitos à incidência monofásica das contribuições.

Diante do acima exposto, em virtude do texto conferido ao art. 17 de Lei Federal nº. 11.033/2004, que regula inteiramente a possibilidade de manutenção dos créditos vinculados às operações realizadas sob incidência de alíquota zero em decorrência da aquisição e revenda de produtos monofásicos e, em consequência, revoga tacitamente os artigos que vedavam o aproveitamento dos referidos créditos, a contribuinte faz jus ao reconhecimento pelo direito ao aproveitamento dos créditos em questão.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para no mérito dar-lhe provimento.

(assinatura digital)

Fernando Marques Cleto Duarte – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

Com as vênias de praxe, dirirjo do posicionamento estampado no voto proferido pelo eminente Conselheiro Relator, no que tange ao direito de crédito pela aquisição de produtos sujeitos à tributação monofásica.

Como bem apontado pela decisão recorrida, aos comerciantes varejistas e atacadistas de bens sujeitos ao regime monofásico de incidência do PIS/Pasep e Cofins a que se refere a Lei nº 10.485/02, como no caso vertente, **é vedada** a apropriação de créditos pela aquisição de veículos, autopeças, pneus novos de borracha e câmaras de ar de borracha, nos termos dos arts. 3º, I, b das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 c/c art. 2º, § 1º, III a V dos mesmos diplomas.

Logicamente, quando o art. 17 da Lei nº 11.033/04 utiliza a expressão “(...) **manutenção**, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações” – destacado –, está a se referir aos créditos **admitidos** pela lei, o que, definitivamente, não é o caso dos produtos antes relacionados, para os quais há, isto sim, impedimento de creditamento.

Não é possível falar em manutenção de crédito inexistente, crédito não admitido pela lei, de modo que, em uma interpretação sistemática da legislação de regência, diversamente do que defende a recorrente e o voto vencido, não há qualquer garantia de crédito pela aquisição de produtos sujeitos ao regime de incidência monofásica das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Por oportuno, vale registrar que o advento da Lei nº 10.865/04 em nada afeta a situação jurídica *sub examine*, haja vista que a vedação aludida no voto condutor permanece

nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, valendo a reprodução dos dispositivos legais envolvidos, nas partes que interessam ao presente julgado.

Primeiramente o art. 3º, I, **b**:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)” (destacado)

Na seqüência, o art. 2º, § 1º, III a V, que alberga os bens comercializados pela recorrente:

“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). (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º

(...)

*III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e **veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)*

*IV - no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das **autopeças** relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)*

*V - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (**pneus novos de borracha**) e 40.13 (**câmaras-de-ar de borracha**), da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)*

(...)” (destacado)

De outra banda, a aparente antinomia entre a previsão do art. 17 da Lei nº 11.033/04, que veicula norma geral, em contraponto aos arts. 2º, § 1º, III a V e 3º, I, b das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que estatuem normas específicas, se soluciona pela adoção do critério da especialidade, consoante o qual a lei especial prevalece sobre a norma geral, consubstanciada no brocardo jurídico *“lex posterior generalis non derogat legi priori specialis”*.

Portanto, a decisão ora reclamada não merece qualquer reparo, devendo ser mantida pelos seus próprios e jurídicos fundamentos.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Robson José Bayerl

CÓPIA