



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

Processo n° 10976.000269/2009-69
Recurso n° 884.749 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **3403-00.872 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 07 de abril de 2011
Matéria COFINS E PIS/PASEP NÃO CUMULATIVOS
Recorrente AETHRA COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/03/2006

REVISÃO DE LANÇAMENTO E ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTOS JURÍDICOS. INOCORRÊNCIA.

A revisão de lançamento e conseqüente mudança de critérios jurídicos pressupõem, logicamente, a existência de ato administrativo tributário, seja lançamento, seja despacho decisório que decide a respeito de direito creditório em face da Fazenda Pública, não se enquadrando na hipótese a prática destes atos em processos administrativos distintos, mesmo que contemporâneos e ainda que envolva a mesma matéria, não havendo que se falar em violação ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/03/2006

ART. 10 DA LEI 11.051/2004. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ENCOMENDANTE E EXECUTOR DA ENCOMENDA. ALÍQUOTA ZERO. APLICAÇÃO.

A aplicação da alíquota zero prevista no art. 10, § 2º da Lei nº 11.051/2004, nas operações de industrialização sob encomenda de que trata, desde que observados os requisitos estabelecidos, não se restringe às operações entre pessoas jurídicas fabricantes de autopeças, sendo extensível também àquelas realizadas entre estas e as montadoras/fabricantes de automóveis, sob pena de se reduzir indevidamente o alcance da norma legal onde o próprio texto não o fez, por via de interpretação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/03/2006

ART. 10 DA LEI 11.051/2004. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ENCOMENDANTE E EXECUTOR DA ENCOMENDA. ALÍQUOTA ZERO. APLICAÇÃO.

A aplicação da alíquota zero prevista no art. 10, § 2º da Lei nº 11.051/2004, nas operações de industrialização sob encomenda de que trata, desde que observados os requisitos estabelecidos, não se restringe às operações entre pessoas jurídicas fabricantes de autopeças, sendo extensível também àquelas realizadas entre estas e as montadoras/fabricantes de automóveis, sob pena de se reduzir indevidamente o alcance da norma legal onde o próprio texto não o fez, por via de interpretação.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário. Sustentou pela recorrente o Dr. Alessandro Mendes Cardoso, OAB/MG nº 76.714.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Por bem refletir o contexto deste processo, tomo por empréstimo o relatório da decisão de primeiro grau administrativo para composição deste voto:

“Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 03/12 e 13/22, referentes, respectivamente, à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins dos períodos de apuração de fevereiro de 2005 a março de 2006, com exigência de crédito tributário de R\$ (...), e à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS dos períodos de apuração de janeiro de 2005 a março de 2006, com exigência de crédito tributário de R\$ (...), incluídos multas de ofício e juros de mora.

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)” (fls. 05/06 e 15/16), constatou-se, no curso do procedimento fiscal, a falta/insuficiência de recolhimento das contribuições.

Os dispositivos legais que fundamentam os lançamentos estão indicados às fls. 6 e 16.

No termo de verificação fiscal a folhas 29/30, a autoridade fiscal relata os procedimentos realizados e os fatos apurados, que podem ser assim sintetizados:

. em 2006, foi iniciada ação fiscal para verificação das obrigações tributárias relativas ao PIS e à Cofins do período de janeiro de 2005 a março de 2006, em função dos diversos processos de pedidos de ressarcimento/compensação de créditos de PIS e Cofins apresentados pela contribuinte;

. a partir de toda a documentação analisada e das respostas aos diversos Termos de Intimação lavrados naquela época, entendeu-se que a receita relativa à operação de industrialização por encomenda de autopeças executada pela contribuinte estava sujeita à alíquota zero do PIS e da Cofins, nos termos do parágrafo 2º do artigo 10 da Lei nº 11.051/2004, tal como considerado pela contribuinte;

. com base neste entendimento, foram efetuados os cálculos dos valores do PIS e da Cofins, tendo sido apuradas divergências em relação aos valores apurados pela empresa em função de os valores retidos na fonte informados pelas montadoras serem diferentes dos valores informados pela contribuinte;

. no entanto, a DRJ em Belo Horizonte, no curso do julgamento das manifestações de inconformidade apresentadas contra os despachos decisórios emitidos pela DRF/Contagem nos processos nº 13601.000308/2005-41, 13601.000404/2005-99 e 13601.000405/2005-33, determinou que se procedesse à nova apuração dos débitos e créditos do PIS e da Cofins, incluindo na base de cálculo as receitas decorrentes de industrialização por encomenda de autopeças, por entender que tais receitas estão sujeitas à tributação do PIS à alíquota de 1,65% e da Cofins a alíquota de 7,6%, uma vez que não se aplica à contribuinte a redução a zero da alíquota daquelas Contribuições prevista no parágrafo 2º do artigo 10 da Lei 11.051, porque os produtos industrializados pela contribuinte se destinaram à indústria automobilística;

. em cumprimento à diligência determinada pela DRJ nos processos descritos acima, que abrangeram os meses de abril a setembro de 2005, ao se incluir na base de cálculo as receitas decorrentes das operações de industrialização por encomenda, foram apurados débitos de PIS e Cofins, ou seja, não foram apurados créditos a serem ressarcidos, sendo que no mês de maio de 2005 os valores retidos na fonte foram superiores aos débitos apurados;

. considerando-se que efetivamente tais receitas estão sujeitas à tributação foi determinado pelo Delegado da DRF/Contagem a inclusão no MPF-Fiscalização nº 00003-7/2009, que se encontrava em andamento, da fiscalização do PIS e da Cofins do período de janeiro de 2005 a março de 2006;

. a partir dos valores informados nos Dacons relativos ao período de janeiro de 2005 a março de 2006 (fls. 52/59) foram apuradas as novas bases de cálculo do PIS e da Cofins, incluindo-se nas mesmas os valores relativos à industrialização por encomenda informados pela contribuinte;

. conforme demonstrativos de fls. 40/47, foram encontradas divergências entre as informações prestadas pela contribuinte e pelas montadoras com relação aos valores das contribuições retidas na fonte;

. considerando-se que, intimadas, as montadoras apresentaram arquivos contendo as notas fiscais relativas à aquisição de autopeças produzidas pela contribuinte, o valor pago, a data do pagamento e o valor do PIS e da Cofins retidos, assim como os valores consolidados mês a mês, e que cabe às mesmas a responsabilidade pela apuração dos valores a serem retidos, conforme expressa determinação do artigo 3º, §3º, da Lei 10.485/2002, foram estes os valores utilizados para cálculo do PIS e da Cofins, e que se encontram consolidados na tabela de fl. 51;

. os valores apurados estão demonstrados às fls. 23/25 (Cofins) e 26/28 (PIS);

. no curso de ação fiscal anterior foram lançados através do auto de infração consubstanciado no processo nº 13603.001771/2007-51, débitos do PIS nos meses de janeiro e março de 2005, que foram deduzidos dos valores apurados, conforme tabela 08 (fl. 26).

Cientificada dos lançamentos em 15/05/2009 (fls. 04 e 14), a contribuinte apresentou, em 16/06/2009 (fl. 164), suas razões de defesa (fls. 164/192), em que alega, em síntese e fundamentalmente, que:

. ao realizar operações sujeitas à alíquota zero, nos termos do § 2º do artigo 10 da Lei nº 11.051/2004, vigente no período de 01/04/2005 a 28/02/2006 (exceto 1º a 13/10/2005), acumulou créditos das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, que buscou compensar com outros tributos (processos administrativos nº 13601.000404/2005-99; 13601.000308/2005-41 e 13601.000405/2005-33);

. as compensações foram homologadas apenas parcialmente pela Delegacia da Receita Federal em Contagem, por discordar dos montantes apurados, sem contestar o direito da empresa à utilização da alíquota zero nas industrializações por encomenda de partes, peças e componentes automotivos, prevista no § 2º do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 2004;

. contudo, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, ao analisar as manifestações de inconformidade interpostas contra a decisão da DRF/Contagem, entendeu por bem reapreciar a legislação aplicável ao caso, exteriorizando um novo entendimento jurídico no sentido de que a contribuinte não faria jus à redução a zero da alíquota do PIS e da Cofins prevista no § 2º do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 2004, e determinou a aplicação deste novo entendimento aos processos de compensação citados, convertendo o julgamento em diligência;

. em cumprimento, a auditora da DRF/Contagem alterou o MPF nº 00003-7/2009, que tratava de fiscalização de contribuições previdenciárias, para nele incluir a apuração do PIS e da Cofins do período de janeiro de 2005 a março de 2006, sem amparo, desta forma, em qualquer mandado de procedimento fiscal;

. o saldo devedor apurado pela fiscalização decorre preponderantemente do lançamento do PIS e da Cofins incidente nas industrializações por encomenda de indústrias automobilísticas efetuadas no período de 01/04/2005 a 28/02/2006, uma vez que a fiscalização desconsiderou o direito à aplicação da alíquota zero prevista no § 2º do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 2004;

. no que se refere às divergências encontradas pela fiscalização nas informações prestadas pelas montadoras e pela impugnante sobre os valores retidos de PIS e Cofins, as mesmas decorrem substancialmente de equívocos no levantamento de valores efetuado pela Receita Federal;

. na análise das manifestações de inconformidade interpostas nos processos administrativos de compensação nº 13601.000404/2005-99; 13601.000308/2005-41 e 13601.000405/2005-33, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento deveria

analisar apenas a metodologia de cálculo, objeto do recurso apresentado pela contribuinte;

. com relação às compensações homologadas, operou-se a extinção definitiva do crédito tributário, nos termos expressos dos artigos 156, II, do CTN e 74, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996;

. a decisão da Delegacia da Receita Federal homologou expressamente, nos termos de artigo 150, § 4º, do CTN, a apuração da impugnante no que se refere à parcela dos créditos de PIS e Cofins deferida, sendo que esta homologação tem no seu conteúdo jurídico o reconhecimento do direito à alíquota zero de PIS e Cofins nas receitas de industrialização por encomenda;

. a competência para processar e homologar compensações é privativa da Delegacia da Receita Federal, não podendo ser usurpada pela DRJ;

. a decisão da DRJ encontra-se eivada de ilegalidade, uma vez que alterou o critério jurídico já consolidado na decisão da DRF, prática esta expressamente vedada pelo artigo 146 do CTN, e, por consequência, determinou que fosse refeita a análise da apuração da Empresa, dando origem à presente autuação;

. a interpretação diversa das mesmas normas não pode posteriormente pretender mudar, de forma retroativa, o critério que se utilizou para a prática do ato, que já se encontra perfeito e acabado;

. o artigo 146 do CTN evita que se crie uma situação de insegurança jurídica para o contribuinte, que, do contrário, estaria à total mercê do Fisco, prática contrária ao já decidido pelo Conselho de Contribuintes;

. o § 2º do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 2004, é expresso no sentido de que as alíquotas da Contribuição para o PIS e para a Cofins, aplicáveis à pessoa jurídica executora das encomendas tributadas, independentemente da tributação das receitas das encomendantes, ficam reduzidas a zero;

. as disposições do caput do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 2004, e das suas alíneas, são para as pessoas jurídicas ENCOMENDANTES, já a disposição do § 2º, são para as pessoas jurídicas EXECUTORAS das encomendas;

. a ligação feita entre a sistemática de tributação da encomendante com o da executora é apenas no sentido de que a alíquota zero na tributação de PIS e Cofins da receita desta segunda é aplicável apenas nas operações efetuadas com os contribuintes determinados nos incisos do artigo 10;

. a correta interpretação sobre a aplicação desta norma foi confirmada pela própria Receita Federal com a edição do artigo 52 da Instrução Normativa nº 594, de 2005;

. o § 2º do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 2004, tem conteúdo jurídico próprio (instituição de alíquota zero para determinada operação), sendo que a remissão ao caput do artigo visa exclusivamente determinar qual é a operação beneficiada (execução dos serviços de industrialização previstos no referido caput);

. é inequívoco que a restrição dos destinatários das mercadorias, incluída no inciso III do artigo 10, refere-se à alíquota das contribuições para os encomendantes/adquirentes, não tendo qualquer efeito no que se refere ao direito à alíquota zero prevista para as receitas daquele que executa o serviço de industrialização;

. no caso da interpretação das normas que trazem formas de suspensão ou exclusão do crédito tributário, o artigo 111 do CTN traz regra expressa de que esta deverá ser literal;

. a interpretação literal do citado § 2º do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 2004, inclusive levando em conta a remissão ao caput do artigo, somente permite a conclusão de que a impugnante possui efetivamente o direito ao gozo de alíquota zero nas operações de industrialização por encomenda de autopeças para montadoras de veículos;

. ad argumentandum, deve-se ao menos reconhecer a aplicabilidade ao caso da norma constante do parágrafo único do artigo 100 do CTN;

. no presente caso, é inegável que o artigo 52 da Instrução Normativa nº 594/05 aplica-se às receitas decorrentes da industrialização por encomenda;

. as divergências entre os valores de retenção do PIS e da Cofins, informados pelas montadoras e pela empresa, ocorreram substancialmente em razão de equívocos na soma realizada pela DRF, nas planilhas enviadas pelas montadoras com valores retidos de PIS e Cofins;

. ainda acerca das divergências entre impugnante e montadoras Fiat e Honda, a empresa apresenta a composição dos tributos por duplicata (anexos III, IV e V – planilha impressa e em CD), esclarecendo que possui os documentos comprobatórios das retenções;

. de mais a mais, a identificação dos valores pagos pelas encomendantes, e recebidos pela impugnante já líquidos dos tributos retidos, consoante demonstram as planilhas anexas, permite a comprovação de que são corretas as informações apresentadas pela impugnante à fiscalização;

. a divergência de PIS apurada entre os valores informados pelas montadoras e pela impugnante, no mês de janeiro de 2005, no valor de R\$ 29.715,03, já foi lançado pela Receita Federal através do auto de infração nº 13603.001771/2007-51 e encontra-se em discussão administrativa;

. a autoridade fiscal incluiu na composição do débito valores de PIS e Cofins referentes a receitas tributadas pelo regime cumulativo já recolhidos, seguindo em anexo Darfs nos valores de R\$ 82.563,69 e R\$ 381.063,17, que deverão ser decotados do auto de infração.

Em diligência determinada por esta DRJ, para verificação das alegações da impugnante referentes as divergências entre os valores de retenção do PIS e da Cofins, constatou a autoridade fiscal, conforme termo a fl. 655, que os valores retidos, pela montadora Fiat, foram para o PIS: R\$ 98.416,23 em outubro de 2005 e R\$ 164.566,28 em novembro de 2005; e para a Cofins: R\$ 492.104,11 em outubro de 2005 e R\$ 822.866,64 em novembro de 2005, e ratificou os demais valores apurados junto às montadoras.

Cientificada do resultado da diligência, alegou a impugnante, às fls. 656/660, que:

. a fiscal pôde constatar que, nos meses de outubro e novembro de 2005, não há qualquer divergência entre os valores de PIS e de Cofins retidos na fonte, informados pela requerente e pela Fiat, sendo que os valores efetivamente retidos pela montadora são aqueles constantes do arquivo magnético;

. acerca das divergências entre os valores informados pela requerente e pela montadora Fiat, nos meses de janeiro e julho de 2005, e pela montadora Honda, importante destacar que não foi realizada qualquer diligência no sentido de se

verificar a exatidão dos valores informados por cada uma das empresas, apesar da requerente ter colocado à disposição da fiscalização todas as duplicatas que comprovam a retenção dos valores informados na impugnação ao auto de infração.

Pede, assim, que sejam decotados da autuação os valores referentes à divergência de PIS e de Cofins apuradas entre o valor informado pela Fiat e pela requerente, nos meses de outubro e novembro de 2005, e que seja determinada nova diligência para verificação das duplicatas que demonstram a efetiva retenção dos valores informados pela requerente ou, alternativamente, sejam as montadoras intimadas a se manifestarem sobre as divergências.” (destaques no original)

A DRJ Belo Horizonte/MG, por intermédio do Acórdão 02-25.638 – 1ª Turma da DRJ/BHE, de 22/02/2010, julgou o lançamento procedente em parte, nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2006

Ementa:

Afastada a aplicação do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, não se pode cogitar a aplicação de seu § 2º, que até expressamente vincula-se ao caput.

Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á sobre a base de cálculo apurada a alíquota de 1,65%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/03/2006

Ementa:

Afastada a aplicação do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, não se pode cogitar a aplicação de seu § 2º, que até expressamente vincula-se ao caput.

Para determinação do valor da Cofins aplicar-se-á sobre a base de cálculo apurada a alíquota de 7,6%.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2006

Ementa:

Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Referida decisão se escorou na premissa que o contribuinte não atendera aos requisitos cumulativos, previstos no art. 10 da Lei nº 11.051/2004, para fruição da alíquota zero

aplicada, porquanto promovera venda a montadoras de veículos e não a comerciante atacadista e/ou varejista ou, ainda, para consumidores, como determina o inciso III do aludido dispositivo, sustentando seu posicionamento nas Soluções de Consulta n°s 194/2006 e 104/2007; que este entendimento estaria em consonância com a IN SRF n° 594/2005; que os dispositivos legais que envolvem a matéria não previam que figurasse como encomendante montadora de veículos, mas apenas fabricantes de autopeças, de modo que tais operações não estariam ao abrigo da alíquota zero; que a revisão de valores lançados em diligência é figura prevista no art. 18 do Decreto n° 70.235/72; e, por fim, quanto às divergências apontadas para os valores retidos pelas montadoras, reconheceu a necessidade de ajustes no crédito admitido, pela consideração das diferenças apontadas pelo contribuinte.

Desta última parte a autoridade julgadora recorreu de ofício.

Devidamente cientificado o contribuinte apresentou recurso voluntário reprisando os argumentos já deduzidos em impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

Como relatado, a decisão de primeira instância é fustigada por recurso de ofício e voluntário que, pela sua própria natureza, alcança partes distintas daquela.

Por conveniente, registro que o processo em tela foi distribuído por conexão, nos termos do art. 49, § 7º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n° 256/2009 e alterado pela Portaria MF n° 586/2010.

O recurso de ofício se volta contra a parte exonerada da autuação, consistente, exclusivamente, em matéria fática, representada por diferenças entre as informações de valores retidos (PIS/Pasep e Cofins) na fonte pelas montadoras apuradas pelo recorrente e pelas autoridades fiscalizadoras.

Consoante os documentos analisados e diligências efetuadas, a autoridade julgadora recorrida reconheceu a procedência das alegações do recorrente, devidamente embasado em documentação hábil, de modo que não há qualquer reparo a ser feito nesta parte do ato decisório.

Frise-se, a questão se resolve pelo simples exame documental, o que já realizado na instância *a quo*.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso oficial.

No que concerne ao recurso voluntário, o mesmo é tempestivo e ostenta os demais requisitos exigidos para sua admissibilidade, devendo ser conhecido.

Inicialmente examino a preliminar de nulidade da decisão sob vergasta ao argumento de suposta alteração de critério jurídico do lançamento e da incorreta aplicação do art. 18, § 3º do Decreto n° 70.235/72.

Neste passo, observo de pronto que esta alegação é comum àquela posta nos processos administrativos 13601.000308/2005-41, 13601.000404/2005-99 e 13601.000405/2005-33, onde houve a anulação de despachos decisórios que reconheciam direitos de créditos, também de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, e sua substituição por outros que não reconheceram a existência de qualquer crédito, redundando na não homologação das compensações vinculadas, além de ensejar a lavratura de auto de infração específico para cobrar os saldos devedores apurados, consubstanciado no processo administrativo 13603.001771/2007-51.

Naqueles processos a alteração quanto ao entendimento originalmente neles externado partiu de uma interpretação elaborada pela DRJ Belo Horizonte/MG e determinada por meio de diligência fiscal.

A admissibilidade ou correção deste procedimento será declinada para o julgamento daqueles processos específicos; todavia, chamo a atenção desde já que a situação dos autos não é idêntica, o que exigirá um exame diferenciado de cada qual.

É certo que os trabalhos fiscais realizados pela DRF Contagem/MG englobaram diversos processos de ressarcimento do recorrente e envolveram o período janeiro/2005 a março/2006, no entanto, a opinião inicialmente estampada por aquela Unidade abrangeu apenas aqueles 03 (três) processos e culminaram em um lançamento próprio, como já assinalado.

A presente autuação, por seu turno, açambarca períodos de apuração e processos de ressarcimento reflexos que já foram submetidos desde o início à interpretação atacada do art. 10 da Lei nº 11.051/2004, não possuindo eles os pretensos problemas da supracitada trinca.

Por oportuno, registro que este lançamento, pela imbricação das matérias e períodos de apuração, é conexo e prejudicial aos processos administrativos 13601.000005/2006-17, 13601.000365/2005-20, 13601.000038/2006-59, 13601.000193/2005-94, 13601.000403/2005-44, 13603.000328/2006-82, 13601.000039/2006-01, 13601.000141/2006-07, 13601.000143/2006-98, 13601.000272/2005-03, 13601.000003/2006-10, 13601.000364/2005-85, 13601.000310/2005-10, 13601.000402/2005-08, 13601.000450/2005-98, 13601.000451/2005-32, 13603.000329/2006-27 e 13601.000311/2005-64, o sendo parcialmente ao processo 13601.000225/2005-51, todos eles constantes do lote 2010-1551 sorteado na sessão de dezembro/2010 na 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o que resultou, inclusive, na distribuição automática dos presentes autos, por força do disposto no art. 49, § 7º do RICARF aprovado pela Portaria MF 256/09 e alterado pela Portaria MF 586/10.

Feitas as ponderações, retomo o raciocínio. O ponto que está em debate neste momento é justamente se aquela primitiva manifestação da DRF Contagem/MG vincularia todas as demais a serem proferidas nos processos albergados pelo procedimento fiscal, ainda que posteriores à interpretação da DRJ Belo Horizonte e mesmo não prolatados.

Pelo que colho da assertiva do recorrente, aquele juízo inicial, mesmo que não expressamente manifestado nos processos atrelados a este lançamento e nele mesmo, não poderia ser alterado por ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional, cuja redação peço vênia para reproduzir:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Note-se que o texto legal é cristalino em vedar a modificação de critérios jurídicos no exercício do lançamento, donde se subentende que a restrição tem como premissa a existência de um anterior lançamento que se pretende alterar.

A orientação do código tributário vem esclarecida na lição de Rubens Gomes de Souza, um dos co-autores do CTN, apresentada por Luciano Amaro da seguinte forma¹:

“(...) sustentava que o Fisco não só não poderia invocar erro de direito para rever o lançamento anterior como também não poderia adotar conceituação jurídica certa num lançamento e, depois, pretender trocá-la por outra, igualmente certa, mas mais onerosa para o sujeito passivo, negando, assim, ao Fisco, a possibilidade de ‘variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador’, registrando ser essa uma posição pacífica na jurisprudência.”

Em outra passagem destaca-se²:

“É curioso observar que a assertiva de Rubens Gomes de Souza (a propósito da revisão de lançamento), no sentido de que a autoridade não pode variar de critério, é fundada em que a possibilidade implicaria ‘admitir que a atividade de lançamento seja discricionária’; ou seja, se os critérios a e b forem igualmente corretos e a autoridade tiver aplicado o critério a, não pode trocá-lo pelo critério b, sob pena de lhe ser reconhecida atuação discricionária. Se for assim, no momento em que a mesma autoridade pôde optar pelo critério a (preferindo b), ela já terá agido discricionariamente.”

No caso vertente não há qualquer lançamento anterior que se pretenda revisar ou anular, mas sim, um entendimento que fora exposto em outro processo sobre a mesma matéria, o que a, meu ver, não se enquadra na hipótese legal em destaque.

Não vejo, nestas proposições, qualquer alteração de critério jurídico firmado em ato administrativo anterior, no sentido exigido pelo dispositivo legal em comento, mas simples modificação de interpretação, ainda que se tenha ocorrido pela manifestação de outro Órgão, no caso a Delegacia de Julgamento

Os fatos geradores originários do crédito vindicado eram contemporâneos, da mesma maneira a formalização dos pedidos de ressarcimento, de tal sorte que não se pode alegar que havia uma orientação interpretativa por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil por esta ocasião e que fora alterada, de modo a surtir efeitos somente a partir de então.

Entendo eu que a vinculação do juízo valorativo somente ocorre após o aperfeiçoamento da produção do ato administrativo tributário, seja lançamento ou ato decisório, no bojo de um processo administrativo, não servindo a tal propósito – ou mesmo o

¹ Direito Tributário Brasileiro. 5ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000. pág. 336.

² Op. cit. pág. 337.

condão de criar um suposto “direito adquirido” a tal interpretação, em favor do contribuinte – a manifestação em outro feito administrativo, ainda que do mesmo administrado.

Pelas mesmas razões, para o caso dos autos, mostram-se improcedentes as alegações de impossibilidade de revisão de ofício de compensações já homologadas ou mesmo, que o crédito tributário pertinente já estaria extinto, uma vez que em nenhum dos processos atrelados a este lançamento houve homologação das compensações efetivadas ou extinção do crédito tributário por outra forma.

Suplantada, pois, a questão preambular, passo ao mérito.

Controvertem o recorrente e as autoridades julgadoras acerca da correta interpretação e aplicação do quanto disposto no art. 10 da Lei nº 11.051/2004, mormente seus incisos II e III e parágrafo segundo, na redação vigente por ocasião dos fatos altercados, cujo texto colaciono:

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas:

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

II - 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;

III - 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;

IV - 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;

V - no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de querosene de aviação; e

VI - no art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI

§ 1º Na hipótese dos produtos de que tratam os incisos I, V e VI do caput deste artigo, aplica-se à pessoa jurídica encomendante, conforme o caso, o direito à opção pelo regime especial de que tratam o art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 2º No caso deste artigo, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda ficam reduzidas a zero.

Antes de adentrar o *meritum causae* quero sublinhar, como premissa fática para balizamento do exame da matéria, a seguinte afirmação constante do Termo de Verificação Fiscal de fl. 29:

“A partir de toda a documentação analisada e das respostas aos diversos Termos de Intimação lavrados naquela época, entendeu-se que a receita relativa à operação de industrialização por encomenda de autopeças executada pela AETHRA estava sujeita à alíquota zero do PIS e da COFINS, nos termos do parágrafo 2º do artigo 10 da Lei 11.051/2004, tal como considerado pela empresa. Com base neste entendimento, foram efetuados os cálculos dos valores do PIS e da COFINS, tendo sido apuradas divergências em relação aos valores apurados pela empresa em função de os valores retidos na fonte informados pelas montadoras serem diferentes dos valores informados pela AETHRA.” (destaquei)

Ou seja, as operações realizadas pelo recorrente atendiam a todos os requisitos legais exigidos para fruição da alíquota zero, acaso venha a se entender que a interpretação externada pela decisão recorrida não seria a mais consentânea com as regras exegéticas, circunscrevendo, então, a análise a ser feita à matéria exclusivamente de direito.

Pois bem, feitas estas ponderações e para melhor compreensão do preceptivo, à luz dos argumentos do recorrente, providenciarei a decomposição dos excertos que interessam ao deslinde do caso, da seguinte forma:

- I. Inciso II c/c § 2º- Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida **pela pessoa jurídica encomendante**, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se as alíquotas previstas no art. 1º da Lei nº 10.485/02 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, sendo que as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda ficam reduzidas a zero;
- II. Inciso III c/c § 2º - Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta **auferida pela pessoa jurídica encomendante**, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se as alíquotas previstas 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, sendo que as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda ficam reduzidas a zero.

A primeira observação que faço é que todas as exigências de enquadramento são dirigidas à pessoa jurídica encomendante, portanto, na primeira hipótese legal, ela deve efetuar vendas de máquinas e veículos das posições da TIPI que menciona, e, na segunda, ela – pessoa jurídica encomendante – deve vender as autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/02 a comerciantes atacadistas/varejistas e/ou consumidores.

A meu ver, equivoca-se a decisão recorrida quando interpreta que estas imposições legais estariam voltadas para o executor da encomenda, como é o caso da recorrente. Assim, o fato das peças serem entregues às montadoras e não a comerciantes (atacadistas/varejistas) ou consumidores não afasta a incidência da vindicada alíquota zero para a operação, pois, como já dito, quem deveria fazê-lo eram as montadoras.

Demais disso, em exame perfunctório, a própria dicção do inciso II supra, ainda que sua redação não ostente a melhor técnica, por assim dizer, levaria à dessunção que, sendo o encomendante da industrialização uma montadora/fabricante de veículos dos códigos que menciona o dispositivo, já seria suficiente para garantir a incidência da alíquota zero sobre as operações de industrialização por encomenda questionadas.

Também não resiste o argumento que a Lei nº 10.485/02 tenha previsto alíquotas específicas para autopeças, uma vez que pela aplicação da regra hermenêutica "*lex posterior derogat priori*" e do disposto no art. 2º e § 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, a Lei nº 11.051/2004, posterior àquela, teria modificado o regime de tributação das operações de industrialização por encomenda nas hipóteses nela arroladas, cuidando de inovação jurídica.

A decisão recorrida, numa interpretação extremamente restritiva, pretensamente calçada no art. 111 do Código Tributário Nacional, compreendeu que o art. 10, III da Lei nº 11.051/2004 seria aplicável **apenas** quando o encomendante fosse outra indústria de autopeças.

A bem da verdade, em minha opinião, não houve uma interpretação literal do texto, como afirmado, eis que, se assim ocorresse, não haveria como chegar a outra conclusão senão que assitiria razão ao recorrente, como adrede demonstrado.

A decisão guerreada, sob o pálio de uma interpretação sistemática, quando da formação de seu juízo, inseriu elementos outros com o fim próprio de restringir o seu alcance a determinado ramo de atividade do encomendante – indústrias de autopeças – , onde a lei não o fez.

Não se alegue, com isso, que o sistema de tributação concentrada sofreria alguma espécie de ruptura, pois o fato de o produto encomendado não se submeter à tributação quando da entrega ao encomendante não significa dizer que não comporá o valor agregado para incidência concentrada, porquanto o custo daquela industrialização irá formar o preço de venda do produto quando de sua submissão à alíquota prevista no art. 10, III da Lei nº 11.051/04, no momento da venda ao comerciante atacadista/varejista ou consumidor, por parte da montadora.

De outra banda, entendo eu que a IN SRF 594/05, diversamente do sustentado pela decisão recorrida, corrobora o procedimento adotado pelo recorrente e não o contrário, senão veja-se:

“Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) incidentes sobre a comercialização no mercado interno e sobre a importação de:

(...)

XI - autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, e alterações posteriores.

(...)

Art. 16. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta auferida nas operações de venda das autopeças de que trata o inciso XI do art. 1º, na hipótese de:

I - venda efetuada por fabricante ou por importador das autopeças, aplicam-se, respectivamente, as alíquotas de:

a) 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), no caso de vendas efetuadas para fabricante de autopeças de que trata o inciso XI do art. 1º ou para fabricante de máquinas e veículos, relacionados no inciso IX do art. 1º;

b) 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento) e 10,8% (dez inteiros e oito décimos por cento), no caso de venda efetuada para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidor final;

(...)

§ 1º O disposto no inciso I aplica-se também na hipótese de venda efetuada por encomendante, no caso de industrialização por encomenda.

§ 2º Observado o disposto no art. 52, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica executora da encomenda às alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

(...)

Art. 52. Estão reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida de 1º de abril a 30 de setembro de 2005 e de 14 de outubro de 2005 a 28 de fevereiro de 2006, quando decorrente da execução de serviço de industrialização, no caso de industrialização por encomenda dos produtos de que tratam os incisos I a IV e IX a XI do art. 1º.”

Da leitura supra extraio que nas operações de industrialização por encomenda as vendas realizadas pelo ENCOMENDANTE devem ser aplicadas as alíquotas previstas nos incisos I e II do art. 16 e, nas operações entre o ENCOMENDANTE e o EXECUTOR DA ENCOMENDA, devem ser aplicadas as alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins), com a ressalva do período compreendido entre 01/04/05 a 30/09/05 e 14/10/05 a 28/02/06, quando então a alíquota incidente nestas operações, tanto para o PIS/Pasep quanto para a Cofins, foi reduzida a zero, não me parecendo sem razão o fato de o art. 52 da IN 594/05 encontrar-se encartado nas disposições transitórias do ato administrativo.

Em síntese, no pressuposto fático que as operações atenderam aos requisitos legais delas exigidos, como reconhecido pela Unidade preparadora, tenho que assiste razão ao recorrente, cumprindo rever a decisão de primeira instância para reconhecer-lhe o direito à vindicada alíquota zero.

Considerando, pelo Termo de Verificação Fiscal do lançamento, que o reconhecimento da procedência da alíquota zero a tais operações implica em cancelamento do lançamento e, por via oblíqua, apuração de saldo credor e ressarcimento nos períodos de apuração abrangidos, remeto o reconhecimento do direito crédito aos processos específicos que veiculam tais pleitos ressarcitórios.

Processo nº 10976.000269/2009-69
Acórdão n.º **3403-00.872**

S3-C4T3
Fl. 8

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso interposto e reconhecer o direito à alíquota zero nas operações de industrialização por encomenda, com a conseqüente exoneração do crédito tributário constituído pelo lançamento.

Robson José Bayerl