



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

Processo nº 11686.000121/2008-71
Recurso nº 878.183 Voluntário
Acórdão nº 3102-01.186 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de setembro de 2011
Matéria COFINS - PER/DCOMP ELETRONICO
Recorrente SUD MOTORS VEÍCULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA DA LEI Nº 10.485, DE 2002. AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS PELO ATACADISTA OU VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Por força de determinação legal expressa, que não foi alvo de revogação, a aquisição, para revenda, de produtos sujeitos à tributação diferenciada da Lei nº 10.485, de 2002, não gera créditos nem do Pis, nem da Cofins não-cumulativos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Álvaro Almeida Filho e Nanci Gama, que davam provimento ao recurso. O Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes declarou-se impedido. Fez sustentação oral o advogado Antônio Elmo Gomes Queiroz, OAB-PE 23878.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

EDITADO EM: 07/10/2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro, Mara Cristina Sifuentes, Ricardo Paulo Rosa, Nanci Gama, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Luciano Pontes de Maya Gomes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ Porto Alegre - RS, a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 10-25.365, proferido em 13 de maio de 2010.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento de pedido de ressarcimento (PER/DCOMP), relativo ao saldo credor de Cofins não cumulativa apurado no período de 01/01/2005 a 31/03/2005, onde o interessado sustenta que teria direito ao creditamento de PIS e Cofins na revenda de veículos importados, em cujas operações incidiu alíquota zero destas contribuições, por estarem compreendidas no regime de tributação concentrada, também chamado de incidência monofásica ou de substituição tributária, conforme regulado na Lei 10.485, de 3 de julho de 2002.

Para defender seu entendimento o contribuinte enumera dez premissas onde tece alegações diversas na tentativa de demonstrar a validade de sua tese para lhe conferir direito ao creditamento das contribuições incidentes nas acima referidas operações de revenda de veículos importados.

A DRJ informa no seu voto, no que interessa a este recurso voluntário que quanto a pretensão do interessado ao creditamento de PIS e Cofins na revenda de veículos importados, onde a alíquota incidente foi zero, conforme a Lei 10.485, de 2002, inexistente direito à manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados ao momento da aquisição/importação dos veículos, como defende o contribuinte ao citar o Art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

A recorrente apresenta recurso voluntário, fls. 104 e sgs, onde em síntese solicita:

- primeiramente apresenta dez premissas descrevendo sua situação fática;
- refuta as alegações da DRJ quanto a incidência de alíquota zero trazer como consequência para o contribuinte o não pagamento dos tributos, pois o creditamento do PIS/COFINS não traz análise do que ocorreu na etapa produtiva anterior, consubstanciado pelo método subtrativo indireto;
- a interpretação da DRJ é equivocada quanto a análise do art. 17 da Lei nº 11.033/04 c/c art. 16 da Lei nº 11.116/05, Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03.
- Ao final, requer a reforma do acórdão recorrido, com o consequente deferimento de seu pedido e a homologação das compensações declaradas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O recurso é tempestivo, conforme disposto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Cabe ressaltar que a presente matéria litigiosa guarda total similitude àquela anteriormente julgada por esta Turma, resultando nos Acórdãos nº 3102-001.157, 3102-001.158 e 3102-001.159 de 10 de agosto de 2011, onde figura como contribuinte a mesma pessoa jurídica.

Desta forma adoto como razões de decidir o voto proferido pelo Presidente —Relator desta Primeira Câmara, Segunda Turma Ordinária, o eminente Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que assim se pronunciou quando do julgamento dos recursos voluntários interpostos:

Não está em discussão que a recorrente dedica-se à comercialização de veículos cuja classificação fiscal estaria enumerada nos anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, adquire tais produtos de estabelecimento importador e, em razão de estar sujeita à tributação com base no Lucro Real, recolhe as contribuições para o PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) segundo o regime não-cumulativo.

Consequentemente, respeitados os limites inerentes à competência deste Colegiado, impedido de promover controle de constitucionalidade em razão do comando insculpido no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, inserido pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, toda a discussão acerca do presente litígio passa necessariamente pela análise da vigência do inciso I, “b”, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Transcrevo, por economia, exclusivamente o art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.833, de 2003, na versão que vigia à época dos fatos, já que ambos tinham redação idêntica.

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

A seu turno, o art. 2º, caput e parágrafo 1º, III, têm a seguinte redação:

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:

(...)

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)

Os dispositivos, a meu ver, são suficientemente claros: o valor da aquisição de bem para revenda, regra geral, pode ser considerado para efeito do cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, salvo se, dentre outras hipóteses, estiver sujeito ao regime da Lei nº 10.485, de 2002.

Ocorre que, recorde-se, segundo defende o sujeito passivo, tal proibição fora tacitamente revogada pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, fruto da conversão da Medida Provisória nº 206, de 2004. Diz o dispositivo:

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.

[...]

Sustenta o ilustre relator que a revogação tácita não é presumida e segue citando a Lei de Introdução ao Código Civil:

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.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

[...]

Segundo sustenta a Recorrente, embora tal argumento não tenha sido manejado pelo Fisco, diferentemente do que poderia ser invocado, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 não estaria restrito ao regime do Reporto.

Por outro lado, a aplicação do critério lógico, diferentemente do sustentado pelo acórdão recorrido, levaria à conclusão de que a única interpretação possível para o dispositivo novel seria a revogação das restrições impostas no já transcrito art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003: se o mesmo não tivesse o objetivo de revogar a proibição de creditamento, não haveria sentido na edição da norma.

Penso, com a devida licença, que tais argumentos não dão amparo ao pleito de reconhecimento dos créditos, pois, apesar de não conseguir divisar a restrição da aplicação do dispositivo ao Reporto, não vejo como atribuir-lhe a amplitude defendida.

Com efeito, sua leitura em conjunto com os incisos IV a IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2007 e III a IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permite delimitar com clareza seu universo de aplicação.

Transcrevo, para demonstrar, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Como é possível concluir, o Contribuinte sujeito ao regime não-cumulativo, qualquer que seja o ramo de atividade, tem direito a acumular créditos relativos a dispêndios diversos da aquisição de mercadorias.

Diferentemente do alegado, portanto, as medidas provisórias 413 e 451, de 2008, não teriam o condão de reinstaurar eventual proibição, mas agregar novas, passando a restringir até mesmo o crédito decorrente daqueles dispêndios não alcançados pela proibição que sempre vigeu.

Confira-se, a título ilustrativo, o texto do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.637, incluído pela MP 413, não convertida em lei:

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

Aliás, ainda que se trate de produto sujeito a tributação diferenciada, há que se recordar que a restrição só alcançaria as aquisições para revenda. Se os mesmos se destinam à incorporação ao processo produtivo, não haveria que se falar em vedação ao crédito.

Nessa mesma linha de raciocínio, não vejo como extrair do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, a alegada ratificação do direito de utilizar créditos anteriormente vedados. Com efeito, o dispositivo só tratou da utilização dos créditos mantidos a partir da edição do dispositivo novel. Confira-se:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Em resumo, a partir do início da vigência do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, restou definido que o sujeito passivo manteria os créditos decorrentes dos dispêndios excluídos da proibição e, após a edição do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, que poderia utilizá-los em uma das modalidades elencadas nos incisos I e II.

Não custa registrar, finalmente, que o texto do artigo 17, de fato, é suficientemente claro quando trata da **manutenção** dos créditos apurados:

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.

Embora sempre insuficiente, o critério gramatical é o ponto de partida para qualquer processo de interpretação. Nesse contexto, seria incabível pretender atribuir à expressão “manter” o mesmo sentido de “apurar”.

Assim, estou convicto de que, efetivamente, o dispositivo novel em nada impactou a proibição de se apurar crédito a partir da aquisição de veículos novos para revenda.

Sustenta a Recorrente que, na ausência de dispositivo legal que identifique a incidência monofásica, o regime de tributação dos veículos que adquiriria para revenda seria o de incidência polifásica, com aplicação da alíquota zero. Traz à colação, como forma de respaldar suas alegações, o § 4º do art. 149 da CF de 1988.

Afastando-se a pré-falada monofasia, cairia por terra um dos fundamentos que embasaram a denegação do reconhecimento dos créditos.

Reforçaria tal convicção o fato de que, a qualquer tempo, poderia o legislador alterar a alíquota vigente para a saída dos produtos que revende.

Demonstrada a vedação legal para apuração de crédito quando da aquisição de produtos sujeitos ao regime da Lei nº 10.485, de 2002, pouca margem sobra ao intérprete: se a lei expressamente proíbe, não há processo exegético capaz de afastar tal proibição.

De qualquer forma, entendo prudente esclarecer que, qualquer que seja o conceito doutrinário empregado, regime monofásico, de tributação concentrada, etc., o relevante é que, a meu ver, não haveria como deduzir os créditos litigiosos, salvo se houvesse lei que, a título de benefício fiscal, concedesse tal direito, como ocorre, por exemplo, com as exportações.

Com efeito, mais do que consolidado na doutrina e na jurisprudência, o conceito de não-cumulatividade encontra-se assentado na Constituição Federal de 1988, mais especificamente, no § 3º, II, do art. 153: **compensa-se o devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Se nada for devido na operação, salvo expressa disposição de lei (que não há), não haveria o que compensar.**

Não custa registrar que, em homenagem fenômeno conceituado por Alfredo Augusto Becker como “cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico”, na ausência de outro conceito legal de não-cumulatividade ou de restrição legal a seu emprego, deve ser aplicado o vigente para o Imposto sobre Produtos Industrializados, gizado no dispositivo constitucional acima citado.

Por outro lado, tanto no caso do PIS, como na Cofins, segundo o próprio recorrente, o legislador elegeu o método "indireto subtrativo" para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições, fato que se confirma na leitura da exposição de motivos da MP 135, de 2003.

Pois bem, como é conhecimento geral, pela aplicação desse método, o crédito fiscal concedido sobre os custos e despesas é calculado na mesma proporção da alíquota que grava as receitas.

Ora, se o tributo incidente sobre o resultado obtido com venda dos bens sujeitos ao regime diferenciado da Lei nº 10485, de 2002 é “calculado” com a alíquota zero, os créditos decorrentes de tais aquisições, se tomado tal conceito à risca, seriam igualmente zero.

Finalmente, acho relevante deixar claro que, a meu ver, a tributação dos veículos comercializados, com a devida vênia, se amolda ao conceito de monofasia ou de tributação concentrada, na medida em que o que caracteriza tal fenômeno é a concentração da tributação no produtor ou importador.

Pouco importaria, assim, se tal concentração da tributação decorre da exclusão da operação do campo de incidência, hipótese do querosene de aviação, ou por meio da fixação da alíquota zero, hipótese dos veículos albergados pela Lei nº 10.485, de 2002, pois, em ambos, a tributação somente alcançará um dos elos da cadeia.

Assim, com o devido respeito às ponderações do impugnante, a instituição de alíquota zero, para fins de conceituação do mecanismo de tributação da cadeia, produz o mesmo efeito da exclusão do bem ou da operação do campo de incidência. Até porque, como é cediço, depende igualmente de lei.

Por todo o exposto, repiso que reproduzo o entendimento que já vem sendo adotado por esta Turma em diversos julgamentos sobre a mesma matéria e o voto do Conselheiro Luis Marcelo Castro Guerra, o qual acompanho inteiramente por entender que esta conforme meu entendimento e em homenagem a coerência de posicionamento desta relatora.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Mara Cristina Sifuentes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTOS -PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 11686.000121/2008-71

Interessado:..SUD MOTORS VEÍCULOS LTDA.

Juntado aos autos o Acórdão nº 3102-001.186, por meio do qual o Colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

Encaminhe-se à unidade de origem para ciência do interessado e demais providências cabíveis.

Brasília, 13 de outubro de 2011

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro
Presidente da 2ª Turma Ordinária