



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

Processo nº 11686.000123/2008-61
Recurso nº 878.185 Voluntário
Acórdão nº 3102-01.050 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de junho de 2011
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente SUD MOTORS VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Álvaro Almeida Filho e Nanci Gama. O Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes declarou-se impedido.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Rosa, Álvaro Almeida Filho, Paulo Sergio Celani, Luciano Pontes de Maya Gomes, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto parcialmente o relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento de pedido de ressarcimento (PER/DECOMP), relativo ao saldo credor de Cofins não cumulativa apurado no período de 01/10/2005 a 31/12/2005, 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.

No intuito de demonstrar a pertinência da sua inconformidade, aduz o sujeito passivo, em síntese que:

a) está sujeito ao regime do Lucro Real e, conseqüentemente, ao pagamento das Contribuições para o PIS e para o Financiamento da Seguridade Social no regime não-cumulativo instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003;

b) a vedação imposta no art. 3º, I, “b”, de ambos os diplomas foi alvo de revogação pelo art. 16 da Medida Provisória nº 206, de 2004, posteriormente convertido no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Expõe os fundamentos que levariam, por meio do critério lógico-sistemático, à tal conclusão. Sustenta, que o dispositivo novel veio justamente para autorizar o creditamento nas hipóteses em que o mesmo estaria proibido, pois, se assim não fosse, não haveria justificativa para sua edição. cita precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região;

c) a fixação de alíquota zero quando da saída dos produtos que revende não significaria atribuir-lhe o regime monofásico; que se caracterizaria exclusivamente na hipótese em que o tributo só incidisse uma única vez na cadeia produtiva.

d) no caso dos autos, haveria incidência em toda a cadeia, só que com alíquota zero. Sustenta que quando a legislação pretende manter o produto no campo da incidência e apenas desonerá-lo, atribui alíquota zero; e quando intenta retirá-lo da subsunção tributária, taxativamente o diz não incidente.

e) a Constituição empregou linguagem técnica, exigindo lei que a lei especificasse as hipóteses em que a tributação incidirá uma única vez. Transcreve o art. 155, XII, “h” e o art. 149, § 4º da Carta Política de 1988;

f) no intuito de exemplificar uma hipótese em que tal preceito foi aplicado, transcreve o art. 22 da Lei nº 10.560, de 2002, que trata da incidência sobre a venda de querosene de aviação;

g) mantido o argumento que sustentara o indeferimento, portanto, estar-se-ia diante de uma hipótese de “substituição tributária informal” e desprovida de amparo legal;

h) por opção do legislador, o que a lei previra teria sido a incidência com alíquota positiva no produtor e com alíquota zero, para o atacadista ou varejista; Passível de alteração a qualquer tempo, por meio da elevação da alíquota das operações realizadas por este último;

i) dado que a Administração teria o poder de alterar as alíquotas a qualquer tempo, teria igualmente que suportar o ônus da plurifasia;

j) ademais, dada a “grande folga de arrecadação”, o Estado teria almejado devolver a parte do creditamento suprimido que estava descaracterizando a não-cumulatividade do PIS/COFINS. Este seria o contexto em que teria sido editado o art. 16 da MP nº 206, 2004;

k) a MP que introduziu o art. 17 seria norma multitemática, sendo descabida a alegação no sentido de que a mesma só se aplicaria ao regime do REPORTE. Transcreve trecho da exposição de motivos que demonstraria o elenco dos artigos dedicados a esse regime;

l) o artigo. 16 da Lei nº 11.116/05 reforçaria a tese no sentido de que as pessoas jurídicas tributadas à alíquota zero teriam pleno direito de se creditar. Transcreve o dispositivo.

m) em duas oportunidades, por meio de medidas provisórias, pretendia o Poder Executivo limitar a amplitude do dispositivo e, nas duas, tal limitação foi suprimida do texto da lei de conversão;

n) o legislador elegera o método "indireto subtrativo" para disciplinar a não-cumulatividade do PIS/COFINS, por meio do qual o crédito é calculado por meio da incidência da alíquota base sobre as aquisições, sem outras perquirições acerca da etapa anterior. Nesse aspecto, o pleito de creditamento não estaria vinculado a recolhimentos anteriores;

Ponderando as razões aduzidas pela recorrente, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pelo indeferimento do pedido de ressarcimento, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa:

NÃO-CUMULATIVIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. COMERCIALIZAÇÃO DE VEÍCULOS IMPORTADOS. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. Existe expressa vedação legal para o creditamento referente à comercialização/revenda de veículos importados, incluídos no escopo da Lei 10.485, de 2002.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece o Contribuinte ao processo para, em sede de recurso voluntário, sinteticamente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa:

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção

Não foi apresentada preliminar.

1. Preliminarmente - Demarcação da Matéria Litigiosa

Não pende discussão acerca do objeto societário da Recorrente, sabidamente dedicada à comercialização de veículos contemplados nos anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, adquiridos de estabelecimento importador.

Igualmente extrema de dúvida é a sua sujeição à tributação pelo Imposto de Renda com base no Lucro Real, o que a obriga ao recolhimento das 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 1972¹, 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:

¹ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Art. 2º Para determinação do valor da Cofins aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 12, 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 de PIS/Pasep e da Cofins, salvo se, dentre outras hipóteses, estiver sujeito ao regime da Lei nº 10.845, de 2002.

Ocorre que, recorde-se, segundo defende o sujeito passivo, tal proibição fora, ao menos 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.

Em resumo, sustenta-se que o propósito do dispositivo seria revogar a restrição das leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 e, por lapso, não foi consignada tal revogação no texto da medida provisória, nem no projeto de lei de conversão. Todos os argumentos manejados, convergem na busca pela demonstração da coerência dessa tese ou dependem da sua confirmação.

2. Mérito

2.1. - Revogação Tácita

2.1.1 - Demonstração

Antes de enfrentar tais argumentos, julgo importante registrar a minha opinião no sentido de que a revogação tácita não é fenômeno que se presuma.

Tomo emprestada, a fim de melhor expor meu ponto de vista, a lição de Carlos Maximiliano², que, analisando as hipóteses revogação, concluiu (original não destacado):

“442 - Pode ser promulgada nova lei, sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente ab-rogada a anterior: ou a última

² *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Rio de Janeiro. Forense, 2009, 19ª ed., p. 292.

restringe apenas o campo de aplicação da antiga; ou, ao contrário, dilata-o, estende-o a casos novos; é possível até transformar a determinação especial em regra geral. Em suma: a incompatibilidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O jurista Paulo ensinara que — as leis posteriores se ligam às anteriores, se lhes não são contrárias; e esta última circunstância precisa ser provada com argumentos sólidos...”

Com efeito, partindo-se do pressuposto de que o ponto de partida para uma interpretação sistemática é a presunção de coerência do Ordenamento Jurídico, somente se afasta a aplicação da norma anterior após a demonstração inequívoca de tal incoerência, conforme sintetizou o renomado hermeneuta³:

Em resumo: sempre se começará pelo Processo Sistemático; e só depois de verificar a inaplicabilidade ocasional deste, se proclamará ab-rogada, ou derogada, a norma, o ato, ou a cláusula.

Não é outra a linha fixada na Lei de Introdução ao Código Civil (original não destacado):

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.

Não se pode esquecer, ademais, que, como é cediço, o art. 9º da Lei Complementar nº 95, de 1998, alterado pela Lei Complementar nº 107, de 2001⁴, orienta o legislador no sentido de que a revogação sempre se dê de forma expressa.

Tal e qual não se pode presumir a incoerência do ordenamento, sem o devido aprofundamento, igualmente não se poderia presumir a omissão.

2.1.2. - Emprego dos Critérios Finalístico e Lógico

Segundo sustenta a Recorrente, diferentemente do que poderia ser invocado, sob um enfoque finalístico, 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.

³ op. cit. p. 291.

⁴ Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.

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, se 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 sujeitas a tributação diferenciada.

Diferentemente do alegado, portanto, as medidas provisórias 413 e 451, de 2008, não teriam o condão de reinstituir eventual proibição, mas agregar novas, restringindo 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 como, por exemplo, de uma montadora que adquire pneumáticos, não há que se falar em vedação ao crédito.

Assim, a meu ver, a partir 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 2005⁵, que poderia utilizá-los em uma das modalidades elencadas nos incisos I e II.

Não custa registrar, ademais, 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 sempre o ponto de partida para qualquer processo de interpretação. Nesse contexto, a meu ver, seria incabível pretender atribuir à expressão “manter” o mesmo sentido de “apurar”.

Assim, estou convicto de que, efetivamente, o dispositivo novel disciplinou o tratamento a ser empregado, dentre outros, aos créditos adquiridos por contribuintes sujeitos ao regime da Lei nº 10.485, de 2002 e esse disciplinamento em nada impactou a proibição de se apurar créditos a partir da aquisição de veículos para a revenda. Jamais autorizou a aquisição de créditos expressamente vedados.

2.2- Regime Monofásico

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 1988⁶.

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

⁵ 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 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-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

⁶ § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

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

Demonstrado que, a meu ver, a não aquisição de créditos quando da aquisição de produtos sujeitos ao regime da Lei nº 10.485, de 2002, é fruto de vedação expressa em lei, 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. 153⁷: compensa-se **o que for 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 que Alfredo Augusto Becker denomina cânone hermenêutico da totalidade⁸, ausente qualquer dispositivo que apresente um conceito distinto para as contribuições alvo de recurso, embora o conceito constitucional esteja topologicamente alocado nos princípios constitucionais do IPI, o mesmo se não houver ressalva (e não há), será igualmente aplicável às contribuições litigiosas.

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 certamente é de 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 o 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

⁷ § 3º - O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

⁸ Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico. (Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo: Lejus, 3ª ed. p.p. 116/123)

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, que, registre-se, depende da Lei tanto quanto a exclusão do bem ou operação do campo de incidência, produz o mesmo efeito, para fins de conceituação do mecanismo de tributação da cadeia de determinado produto.

3- Conclusão

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 2 de junho de 2011

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro