



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

Processo n° 11686.000125/2008-50
Recurso n° 878.187 Voluntário
Acórdão n° **3102-01.158 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de agosto de 2011
Matéria PIS/PASEP - RESSARCIMENTO
Recorrente SUD MOTORS VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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 PIS/Pasep não cumulativo apurado no período de 01/10/2004 a 31/12/2004, 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, conforme regulado na Lei 10.485, de 3 de julho de 2002.

No intuito de demonstrar a pertinência da sua inconformidade, aduziu 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. No caso dos autos, haveria incidência em toda a cadeia, só que com alíquota zero;

d) quando a legislação pretende manter o produto no campo da incidência e apenas desonerá-lo, atribui alíquota zero e quando intenta retirá-lo, por meio 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) na hipótese dos autos, 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;

i) tal circunstância seria passível de alteração a qualquer tempo, por meio da elevação da alíquota das operações realizadas por este último;

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

k) 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;

l) a MP nº 206, 2004 seria norma multitemática, sendo descabida a alegação no sentido de que a mesma só se aplicaria ao regime do Reporto. Transcreve trecho da exposição de motivos que demonstraria o elenco dos artigos dedicados a esse regime;

m) 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.

n) em duas oportunidades, por meio das medidas provisórias 413 e 451, pretendia o Poder Executivo retomar a proibição original e, nas duas, tal limitação foi suprimida do texto da lei de conversão;

o) 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;

p) a Constituição previra a aplicação de ambos os regimes e que, por determinação legal, estaria inserido no regime da não-cumulatividade. Se o Estado “se arrependera”, que passasse a aplicar o regime cumulativo para a atividade exercida. Inadmissível seria a “brincadeira” com os comandos constitucionais, “*forjando uma meia-não-cumulatividade, restringindo direitos por atos que violam à LEGALIDADE*”.

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 PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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 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 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. 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.

Segundo aduzido em sede de manifestação de inconformidade e de recurso voluntário, 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 que o introduziu, nem no projeto de lei de conversão.

Todos os argumentos manejados, em suma, 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 presume.

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):

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

“442 — *Pode ser promulgada nova lei, sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente ab-rogada a anterior: ou a última 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, assumindo-se o 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 elementos robustos, não se poderia igualmente presumir a omissão.

2.1.2. - Emprego dos Critérios Finalístico e Lógico

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

³ op. cit. p. 291.

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

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. Excetua-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 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.

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.

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 1988⁵.

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. 153⁶: **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”⁷, 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.

⁵ § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

⁶ § 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;

⁷ 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)

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 receitas⁸.

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.

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

Sala das Sessões, em
(assinado digitalmente)
Luis Marcelo Guerra de Castro

⁸ Vide Martins, Ives Gandra da Silva. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS, Quartier Latin, 2007.