



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

Processo n° 13027.000046/2005-95
Recurso n° 261.582 Voluntário
Acórdão n° **3101-00.850 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de agosto de 2011
Matéria Ressarcimento Cofins Não-cumulativa
Recorrente COMIL CARROCERIAS E ÔNIBUS LTDA.
Recorrida DRJ-SANTA MARIA/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO À ISENÇÃO.

A redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, conferida pelo art. 1º da Lei nº 10.485/02, não pode ser considerada uma isenção, haja vista que estes dois institutos jurídicos têm assento constitucional distintos (§ 6º do art. 150 da Constituição da República de 1988). A redução da base de cálculo não está elencada no art. 17 da Lei nº 11.033/04, e portanto não pode ser alcançada pelo art. 16 da Lei nº 11.116/05.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado em, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso, Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Corintha Oliveira Machado.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Luiz Roberto Domingo - Relator

Corintha Oliveira Machado - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro, Corinθο Oliveira Machado, Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres (Presidente).

Relatório

Os autos versam sobre pedido de ressarcimento (fls. 01/115) referente à Cofins nos períodos de apuração compreendidos entre o primeiro e o quarto trimestres do ano de 2004, com fundamento no §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, , que foi parcialmente homologado segundo o despacho decisório de fls. 129, lavrado em 22/08/2005, resultando a glosa de R\$ 42.761,87 (quarenta e dois mil, setecentos e sessenta e um reais e oitenta e sete centavos).

Essa glosa teve como fundamento o fato de que a Recorrente não tem direito à manutenção do crédito da Cofins não-cumulativa referente aos períodos anteriores a maio de 2004, quando optou pelo apuração não-cumulativa da contribuição. O fundamento da fiscalização foi o art. 42, §1º da Lei nº 10.856/2004 (fls. 125).

O contribuinte concordou com a glosa realizada (fls. 155/157), de modo que, ao final, a DRF de Passo Fundo/RS autorizou o depósito do crédito em sua conta corrente, conforme despacho de 31/10/2005 (fls. 189); inclusive o depósito está confirmado nos autos, segundo despacho de 06/04/2006 (fls. 193).

Contudo, ainda em 06/04/2006, a Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Passo Fundo/RS manifestou-se nos autos aduzindo a necessidade de realização de revisão dos atos que autorizaram a restituição do crédito à Recorrente, sob o seguinte fundamento (fls. 194):

Em face às disposições contidas na Lei nº 11.116/2005, torna-se necessário o reexame da Verificação Fiscal realizada para que seja novamente examinado se a interessada faz jus ao crédito pleiteado, nas condições estabelecidas pela Lei 10.833/2003 [...] solicitamos a autorização para reexaminar a legitimidade do crédito pedido neste processo, mediante a execução de procedimento fiscal [...]

Ao término desse novo procedimento fiscal, em sede de revisão, a Fiscalização glosou parte do crédito anteriormente concedido à Recorrente, concluindo pela necessidade de devolução dessa quantia aos cofres públicos, haja vista terem sido depositados em favor da Recorrente.

O fundamento jurídico desse posicionamento está às fls. 221/223, no sentido de que as reduções da base de cálculo previstas pela Lei nº 10.485/2002 não têm natureza de isenção e, por conta disso, não autorizam a manutenção do crédito segundo o disposto pelo art. 17 da Lei nº 10.033/2003 e pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Com base nisso, a Fiscalização lavrou Auto de Infração (fls. 236/241), para constituir o crédito decorrente da referida glosa, acrescida de juros de mora pela SELIC e multa pelo art. 44, I da Lei nº 9.430/96, à luz do que determina seu respectivo §4º.

Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls.248/302), à qual foi dado parcial provimento pela DRJ-Santa Maria/RS, conforme os fundamentos da seguinte ementa (fls.354/355):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. NORMAS E ATOS. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou ilegalidade de normas ou atos praticados pela administração fiscal, bem como a afronta a princípios constitucionais, é privativa do Poder Judiciário.

AUTO DE INFRAÇÃO. ASSERTIVA. NULIDADE.

Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo Decreto, não é nulo o lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A mudança de critério jurídico ocorre quando o lançamento original é alterado, com base nos mesmos fatos, mas com fundamentação diversa.

COFINS. RESSARCIMENTO.

Nos termos das disposições legais, o ressarcimento só poderia ser efetivado se os créditos do contribuinte em relação à Fazenda Pública estivessem revestidos dos atributos de liquidez e certeza, o que, no caso da autuada, não ocorreu de forma integral.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO INDEVIDO. REVISÃO DE

DESPACHO DECISÓRIO. LANÇAMENTO.

Verificando a Administração que parte do ressarcimento de créditos de COFINS foi indevidamente efetuado, deve a autoridade que determinou o ressarcimento expedir novo despacho decisório, respeitado o prazo decadencial, revisando o anteriormente proferido e observando o ressarcimento do montante correto.

COFINS. DESPACHO DECISÓRIO. RESSARCIMENTO INDEVIDO. LANÇAMENTO.

Existindo fundamentação legal, é cabível o lançamento para buscar montante de crédito de COFINS indevidamente ressarcido.

COFINS. LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO.

Deve-se cancelar a exigência da multa de ofício no caso concreto de não restar configuradas nenhuma das hipóteses previstas no art. 44, inciso I e § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Lançamento Procedente em Parte

Intimada dessa decisão em 30/06/2008 (fls. 390), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 25/07/2008 (fls.393/457), aduzindo que:

QUESTÕES DE ORDEM (FLS. 405/411)

- i) A decisão de primeira omitiu-se quanto àquilo que a Recorrente denominou de “imprecisão fiscal” na determinação da base de cálculo exacionada;
- ii) A decisão de primeira instância indevidamente deixou de conhecer os argumentos quanto à inconstitucionalidade e ilegalidade dos atos praticados em sede de revisão fiscal.

PRELIMINARES (FLS. 412/438)

- i) O ato que autorizou a revisão do procedimento fiscal originário carece de fundamentação jurídica em sua justificação;
- ii) O fisco hesitou quanto à natureza do crédito – financeira ou tributária? – argumentando o tempo todo ser de natureza financeira e, no momento de sua cobrança, o faz como se fosse de natureza tributária, ou seja, por meio de autos de infração;
- iii) É impossível a revisão de ato administrativo por mudança de critério jurídico.

NO MÉRITO (FLS. 439/456)

- i) O despacho originário foi lavrado de modo correto e que a revisão realizada é nula diante dos vícios apontados, ressaltando que a redução da base de cálculo, segundo o disposto pelo inciso II do § 2º do art. 1º da Lei nº 10.845/2002 tem natureza de isenção;

ii) Existe erro na quantificação do crédito decorrente do Mercado Externo e que, muito embora a Recorrente o tenha reconhecido à época do despacho decisório originário, tais vícios, que agora percebe, deveriam também ter sido levantados nessa revisão, o que reverteria um crédito em seu favor. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade.

Antes de tratar especificamente da matéria litigiosa, é importante tecer algumas considerações acerca da apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, delimitada, em nosso ordenamento jurídico, pelo § 12, art. 195 da Constituição Federal.

O enunciado prescritivo constitucional, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, é o ponto de partida para investigar os limites objetivos da outorga de competência tributária para a não-cumulatividade:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

...

b) a receita ou o faturamento;

...

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

Inobstante a discussão acerca da vinculação do PIS às normas constitucionais da Seguridade Social, para fins didáticos, vamos assumir que o art, 195, § 12, da Constituição Federal alcança tanto o PIS como a COFINS.

Percebe-se que a outorga constitucional da competência tributária para instituição de contribuição social sobre o faturamento e a receita das pessoas jurídicas, delegou à lei ordinária a incumbência de definir “os setores de atividade econômica para os quais as

contribuições serão não-cumulativas”, ou seja, a Constituição conferiu à lei a atribuição de definir dentre os diversos setores da atividade econômica, aqueles que passariam a ser tributados pelo regime da não-cumulatividade, sem dar a definição de como se operaria essa não-cumulatividade, como o fez de forma expressa no art. 153, § 3º, inciso II, e art. 155, § 2º, incisos I e II, da própria Constituição.

O resultado da atividade legislativa para instituição das contribuições não-cumulativas (Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003), não cumpriu, a meu ver, o requisito constitucional da delimitação da não-cumulatividade por *setores de atividade econômica*¹. A legislação infraconstitucional foi muito além dessa delimitação e definiu a incidência da regra não-cumulativa para operações específicas; para receitas específicas decorrentes de determinadas operações ou atividades da empresa, excluindo o critério “setorial”. Ainda que a pessoa jurídica atue um determinado setor econômico, poderá estar submetidas a diversos regimes jurídicos de apuração do PIS e da COFINS a depender dos tipos de receitas que auferir.

É de notar-se que a não-cumulatividade das contribuições sociais (PIS e COFINS, art. 195, § 12), não contempla, necessariamente, o mesmo conteúdo semântico da não-cumulatividade dos impostos (IPI e ICMS). Tanto é assim, que, quando da instituição pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a estrutura da não-cumulatividade das contribuições afastou-se, e muito, daquela compensação definida para os impostos (compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores).

Na sistemática de apuração adotada para os impostos, denominada pela doutrina como *imposto sobre imposto*, o contribuinte escritura uma conta-gráfica, a partir das entradas e saídas de produtos, para registrar os créditos decorrentes de aquisições que foram

¹ Ao fazer referência a “setores da atividade econômica”, a Constituição Federal reporta-se, necessariamente ao sistema de direito positivo que já adotou as definições da classificação elaborada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ligado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que criou a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE.

Para a Receita Federal do Brasil:

“A CNAE é o instrumento de padronização nacional dos códigos de atividade econômica e dos critérios de enquadramento utilizados pelos diversos órgãos da Administração Tributária do país.

Trata-se de um detalhamento da CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas, aplicada a todos os agentes econômicos que estão engajados na produção de bens e serviços, podendo compreender **estabelecimentos** de empresas privadas ou públicas, **estabelecimentos** agrícolas, organismos públicos e privados, instituições sem fins lucrativos e agentes autônomos (pessoa física).

A CNAE resulta de um trabalho conjunto das três esferas de governo, elaborada sob a coordenação da Secretaria da Receita Federal e orientação técnica do IBGE, com representantes da União, dos Estados e dos Municípios, na Subcomissão Técnica da CNAE, que atua em caráter permanente no âmbito da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA.

A tabela de códigos e denominações da CNAE foi oficializada mediante publicação no DOU - Resoluções IBGE/CONCLA nº 01 de 04 de setembro de 2006 e nº 02, de 15 de dezembro de 2006.

Sua estrutura hierárquica mantém a mesma estrutura da CNAE (5 dígitos), adicionando um nível hierárquico a partir de detalhamento de classes da CNAE, com 07 dígitos, específico para atender necessidades da organização dos Cadastros de Pessoas Jurídicas no âmbito da Administração Tributária.

Na Secretaria da Receita Federal, a CNAE é um código a ser informado na Ficha Cadastral de Pessoa Jurídica (FCPJ) que alimentará o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica/CNPJ.

Deste modo, na linha de uma interpretação sistêmica do direito, a lei que disciplinou a não-cumulatividade das contribuições deveria eleger os setores da economia que estariam submetidos a tal regime de apuração. A adoção do critério da indicação de atividades econômicas não organizadas por setores, mas sim por cada uma das atividades das empresas, afronta a Constituição e cria enormes dificuldades para identificação dos regimes jurídicos de apuração aplicáveis, na contramão da transparência e da simplificação da tributação.

tributadas nas operações anteriores (cujos tributos foram expressamente destacados na nota fiscal que ampara a operação de venda e compra) e os débitos decorrentes das saídas tributadas. Essa sistemática não se apresenta no PIS e na COFINS, como bem nos ensina Ricardo Mariz de Oliveira²:

“De fato desde logo se pode perceber que, nelas [PIS/COFINS], por incidirem sobre receitas em geral, ocorre um fenômeno diferente do que se dá com o IPI e o ICMS, pois elas não tem, rigorosamente falando, uma incidência multifásica, mas sempre necessariamente unifásica, no sentido de que cada receita é fato isolado de todas as demais receitas, ainda que duas ou mais advenham da circulação de um mesmo bem, pois este não é elemento essencial para a definição de receita e não estabelece qualquer relação entre uma e outras.”

Disso decorre que a não cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS terá uma forma diferente de apuração, a qual foi apresentada por Alcides Jorge Costa³ como uma *combinação do método imposto sobre imposto com o base sobre base*, ao argumentar que o simples método do imposto sobre imposto não seria *razoável* para o caso dessas contribuições, haja vista que a *base de cálculo destes tributos é a receita bruta, que abrange diversos itens [...] Assim, na apuração dos créditos não haveria como saber quais os relativos, por exemplo, a juros e a aluguéis pagos, dado que estes são tributados em bloco, como integrantes da receita bruta da pessoa jurídica que os recebe.*

Tenho para mim que, a partir das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a regra geral de apuração para o PIS e a COFINS é a não-cumulativa, sendo exceções, a cumulativa, a monofásica e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, isso porque, apesar de a Constituição prever a instituição setorial, as normas adotaram a estrutura de definição do que vem a ser a materialidade da incidência de forma genérica⁴ para depois determinar a exclusão daquelas atividades ou receitas que permaneceriam no regime anterior (cumulativo) ou especiais (monofásico e SIMPLES), ou seja, ao invés de indicar quais os setores submetidos à não-cumulatividade, selecionou as atividades ou regimes de apuração de impostos (IRPJ presumido e SIMPLES) que deveriam ser excluídos.

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. VISÃO GERAL SOBRE A CUMULATIVIDADE E A NÃO CUMULATIVIDADE (TRIBUTOS COM INCIDÊNCIA ÚNICA), E A "NÃO-CUMULATIVIDADE" DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS. In Não Cumulatividade Tributária. Hugo de Brito Machado (coord.). Dialética: São Paulo, 2009, p. 428

³ COIMBRA, Ronaldo (et al). idem. p. 399. Referência feita à Palestra proferida por Alcides Jorge Costa no XIX Congresso de Direito Tributário.

⁴ Lei nº 10.637/2002: “Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

Lei nº 10.833/2003: “Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

A adoção do critério de “exclusão”, ao invés do critério de “seleção”, é típica das normas gerais⁵. As normas especiais contemplam em sua estrutura o “destaque” de situação particular que, a princípio, estaria disciplinada na norma geral.

Portanto, qualquer receita decorrente de atividade que não esteja expressamente excluída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, deverá ter a apuração do PIS e da COFINS no regime jurídico da não-cumulatividade.

Dependendo do tipo da operação realizada pelo contribuinte, a receita deverá ser identificada e classificada em um dos regimes jurídicos de apuração das contribuições PIS e COFINS, uma vez que, diante da incidência das diversas normas jurídicas, a apuração poderá ser cumulativa (Lei 9.718/98), não-cumulativa (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), monofásica (Lei 10.147/2000, por exemplo) ou SIMPLES (Lei Complementar nº 123/2006). De modo que, impende reconhecer que a apuração do PIS e da COFINS seguirá regime jurídico cumulativo, não-cumulativo, monofásico ou SIMPLES, a depender dos tipos das operações praticadas pela empresa, de modo que uma empresa poderá, simultaneamente, submeter-se a três regimes de apuração – cumulativo, não-cumulatividade ou monofásico – num mesmo período.

Assim, a apuração do PIS e da COFINS deverá levar em conta as seguintes etapas para fins de determinar o *quantum debeatur*, a saber:

- i) identificação da operação realizada e determinação do regime jurídico a que se submete, obtendo-se, a partir das respectivas receitas, a base de cálculo do PIS e da COFINS cumulativos, do PIS e da COFINS não-cumulativos e do PIS e da COFINS monofásico (seja no substituto como no substituído);
- ii) apuração do crédito a partir das despesas apropriadas exclusivamente para auferimento das respectivas receitas ou proporcionalmente ao volume de cada um dos tipos de receitas, quando forem comuns a mais de uma;
- iii) obtenção direta do PIS e da COFINS no caso dos regimes cumulativos e monofásico e, no caso do regime não-cumulativo, apuração dos créditos (a partir das despesas) e débitos (a partir das receitas) para proceder a compensação com o fim de identificar os *quantum debeatur* ou saldo credor passível de restituição/ressarcimento.

É de notar-se que apenas o regime de apuração não-cumulativo confere à empresa o direito de apropriação de créditos decorrentes de despesas para descontar dos débitos das contribuições calculados a partir das receitas identificadas como submetidas ao regime da não-cumulatividade.

⁵ Lei nº 10.637/2002: “Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: ...”

Lei nº 10.833/2003: “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: ...”

Ocorre que as despesas, no mais das vezes, podem ser comuns aos diversos regimes de tributação dessas contribuições, por isso a legislação criou formas de apropriação parcial/proporcional das despesas para cálculo dos créditos que serão utilizados no regime não-cumulativo.

Percebe-se assim, que as despesas são apropriadas em face da qualificação da receita, ou seja, a empresa somente terá direito ao creditamento total ou parcial das despesas, se e quando a receita decorrente não estiver expressamente excluída do regime jurídico de apuração não-cumulativo. De modo que o fato jurídico que qualifica o direito creditório escritural é o regime jurídico da correspondente receita auferida.

Como forma de dar plena vigência à não-cumulatividade, a Lei nº 11.033/2004 trouxe expressa determinação quanto à possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e COFINS, quando as receita forem decorrentes de operações com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. Dispõe o art. 17:

“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.”

Mais uma vez se confirma que o direito ao crédito decorre do regime jurídico de apuração a que determinada receita está submetida.

Ainda que haja saída com isenção, alíquota zero, ou não incidência de PIS e COFINS, a empresa manterá a escrituração dos respectivos créditos decorrentes das despesas que incorreu para obtenção dessas receitas, o que privilegia a não-cumulatividade.

Desta forma, diferentemente, do ICMS, o pressuposto da não cumulatividade do PIS e da COFINS é de manutenção do crédito nas saídas desoneradas⁶.

Como visto, o direito a crédito escritural de PIS e COFINS advém do regime jurídico de apuração a que está submetida determinada receita e sua manutenção é pressuposto da estrutura da não-cumulatividade dessas contribuições.

Diferentemente da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, nas contribuições os registros de créditos e débitos levam em conta as receitas submetidas ao regime jurídico de apuração pela não-cumulatividade, as despesas incorridas para obtenção desse tipo de receitas e a dinâmica que privilegia a manutenção do crédito. No ICMS, principalmente, identificamos diversas situações em que o contribuinte vê-se obrigado a estornar créditos (art. 21, Lei Complementar nº 87/96). Já nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, as previsões de estorno estão limitadas às circunstâncias de as aquisições terem sido furtadas ou roubadas, inutilizadas ou deterioradas, destruídas em sinistro ou, ainda, empregadas em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (art. 3º, § 13, da Lei nº 10.833/2003) e na devolução de unidades imobiliárias em face de desfazimento do negócio (art. 4º, § 9º, da Lei nº 10.833/2003).

Apesar de a legislação privilegiar o direito a crédito, em face da ausência de dispositivos que imponham à empresa o procedimento do estorno, é importante questionar a

⁶ Como se sabe, o regime jurídico da não-cumulatividade do ICMS veda a manutenção dos créditos quando a saída for com isenção ou não incidência, por expressa disposição constitucional, conforme art. 155, § 2º, inciso II.

repercussão jurídica para o direito ao crédito quando a lei confere ao contribuinte redução da base de cálculo para essas contribuições ou exclui determinada receita da tributação, sempre no âmbito do regime jurídico de apuração não-cumulativo.

É o caso do enunciado prescritivo do art. 1º da Lei nº 10.485/2002, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, que instituiu a redução da base de cálculo do PIS e da COFINS para os produtos algumas máquinas e veículos⁷. Ou ainda, o caso do art. 2º da mesma lei que autoriza a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS de receitas recebidas pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos que identifica⁸, bem como do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001⁹, art. 1º da Lei nº

7 Lei nº 10.485/2002 (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004):

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras 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 Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

§ 1º O disposto no **caput**, relativamente aos produtos classificados no Capítulo 84 da TIPI, aplica-se, exclusivamente, aos produtos autopropulsados.

§ 2º A base de cálculo das contribuições de que trata este artigo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso da venda de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal;

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, às pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

8 Lei nº 10.485/2002 (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004):

Art. 2º Poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep, da Cofins e do IPI os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS incidente sobre esses valores, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão.

§ 1º Não serão objeto da exclusão prevista no caput os valores referidos nos incisos I e II do § 2º do art. 1º.

§ 2º Os valores referidos no caput:

I - não poderão exceder a 9% (nove por cento) do valor total da operação;

II - serão tributados, para fins de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, à alíquota de 0% (zero por cento) pelos referidos concessionários.

9 Art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 30 da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I- os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II- as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

10.676/ 2003¹⁰, e art. 17 da Lei nº 10.684/2003¹¹, que confere exclusões da base de cálculo para cooperativas.

Diante da redução de base de cálculo ou da exclusão de uma das receitas que compõe a base de cálculo não-cumulativa, há quem entenda que tais circunstâncias impõem a direta repercussão ao direito à não manutenção do crédito, sob o fundamento de que nem a redução da base de cálculo nem a exclusão da receita estão nominalmente identificadas no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

A partir dos fundamentos trazidos pelo julgado administrativo, verificamos que o entendimento explicitado é de que o creditamento dependeria sempre de autorização expressa, como se o direito à não-cumulatividade exsurgisse da expressa autorização legal e não da dinâmica do próprio do regime jurídica de apuração.

Ora, não podemos anuir à tese. O direito ao creditamento, como vimos, está estabelecido de forma genérica na legislação – ressalvadas as vedações expressamente mencionadas na norma de regência – de modo que é o regime jurídico da receita que implica o direito ao crédito e não a existência ou não de tributação sobre a receita. Se uma determinada

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

¹⁰ Art. 1º da Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003:

Art. 1º. As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

§ 1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.

§ 2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o caput ficará limitada aos valores destinados a formação dos Fundos nele previstos.

§ 3º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

¹¹ Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

receita não está expressamente classificada como cumulativa ou monofásica¹² estará obrigatoriamente no regime geral da não-cumulatividade e, portanto, confere direito a crédito relativamente às despesas vinculadas.

Nesse sentido, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 introduz no sistema regra que emerge naturalmente da estrutura legislativa do regime jurídico da não-cumulatividade do PIS e da COFINS de modo que, tal enunciado prescritivo revela seu caráter interpretativo das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Isso porque, para que o contribuinte não efetue o creditamento é imprescindível que haja disposição legal que vede, de forma originária, o direito ao crédito ou que, da mesma forma, haja determinação legal expressa para realização do estorno.

Se de um lado a isenção pode ser identificada como favor legal, de outro lado o creditamento no âmbito do regime da não-cumulatividade é direito assegurado pelo sistema.

Ademais, não há qualquer norma jurídica que defina qual é a forma de exclusão dos créditos de entrada em face da redução da base de cálculo, ao contrário do que se dá com o ICMS, cuja norma regulamentadora determina como será feita a glosa ou a exclusão dos créditos de entrada quando se tratar de saída com base de cálculo reduzida, de modo que o Auto de Infração é completamente ilegal e arbitrário, por descumprir expressamente o art. 142, parágrafo único do CTN, que atribui ao lançamento a natureza de atividade vinculada, ou seja, estritamente submetido ao texto legal.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, prejudicadas as demais questões alegadas.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2011

Luiz Roberto Domingo

Voto Vencedor

Conselheiro Corinho Oliveira Machado, Redator Designado

Sem embargo das razões ofertadas pela recorrente e das brilhantes considerações tecidas pelo eminente Conselheiro Relator, o Colegiado, pelo voto de qualidade,

¹² Não mencionamos as receitas do SIMPLES, pois este é um regime de apuração que afeta todas as receitas da pessoa jurídica, sendo impossível que uma empresa optante do SIMPLES tenha outros regimes de apuração para as contribuições.

firmou entendimento de que não assiste razão a ambos no que diz com a interpretação da legislação referente à sistemática de ressarcimento de créditos de COFINS e suas respectivas normas legais (art. 1º da Lei nº 10.485/2002, art. 17 da Lei nº 10.033/2003 e art. 16 da Lei nº 11.116/2005) e portanto o Auto de Infração é absolutamente legal, atendendo expressamente o art. 142, parágrafo único do CTN, que atribui ao lançamento a natureza de atividade vinculada.

Com efeito, o sistema jurídico criou para o PIS e COFINS não cumulativos procedimento que possibilita o ressarcimento de créditos, e inclusive a manutenção desses nos casos de *vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*, contudo o fez diversamente do que apregoa a tese do eminente relator. O art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que introduziu no sistema a regra da manutenção de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos, nas situações supra apontadas, nada tem de caráter interpretativo. E a redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, conferida pelo art. 1º da Lei nº 10.485/02, não pode ser considerada uma isenção, haja vista que estes dois institutos jurídicos são registrados de modo distinto pelo § 6º do art. 150 da CRFB.¹³ A redução da base de cálculo não está elencada no art. 17 da Lei nº 11.033/04, e portanto não pode ser alcançada pelo art. 16 da Lei nº 11.116/05. O uso de analogia para criar direito ao contribuinte fere os princípios administrativos mais comezinhos, tais como legalidade, impessoalidade e moralidade administrativa.

Nesse diapasão, voto pelo DESPROVIMENTO do recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2011.

Corintho Oliveira Machado

¹³ § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)