



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

Processo nº	13820.000352/2004-95
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3102-001.980 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	21 de agosto de 2013
Matéria	PIS. DCOMP
Recorrente	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003

DIREITO AO CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS RATEIO. VENDAS AO EXTERIOR. RECEITAS DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME CUMULATIVO. INEXISTÊNCIA

Relativamente aos fatos ocorridos anteriormente à vigência do inciso IV do § 3º do art. 10 da Lei nº 10.637/02, com a redação dada pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, não dão direito a crédito da Contribuição para o PIS, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/02, os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas, no mercado interno ou externo, de produtos de que trata a Lei nº 10.485/02, por se tratar de produtos sujeitos até então ao regime cumulativo, por expressa determinação legal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

[assinado digitalmente]
Luiz Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

[assinado digitalmente]
Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e José Fernandes do Nascimento.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ em Campinas que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, por entender que *não dão direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas, no mercado interno ou externo, de produtos de que trata a Lei nº 10.485, de 2002.*

A ora Recorrente protocolou, em 28.05.2004, Declaração de Compensação – DCOMP, por meio da qual pretendia compensar débito próprio com crédito de Contribuição ao PIS originado da sistemática não cumulativa, apurado em operações de exportação e não aproveitado na dedução da contribuição devida, como indicado à fl. 02.

Por conta disso, foi aberto procedimento fiscal com o objetivo de averiguar a regularidade da compensação declarada. Do procedimento, resultou Termo de Verificação Parcial, no qual constam as seguintes conclusões a respeito do crédito utilizado em compensação:

1) DIFERENÇAS ENTRE OS DEMONSTRATIVOS ANALÍTICOS ELABORADOS PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE E OS DACONS:

Comparando-se os demonstrativos com os Dacons, constatou-se algumas diferenças, especialmente na linha 03 das fichas 04. Essas diferenças, por si só, já ensejariam a reconstituição dessas fichas no intuito de se apurar os valores corretos dos créditos.

2) DISTORÇÕES NOS CÁLCULOS DOS PER DE RATEIO:

No entanto, apurou-se ainda irregularidades no tocante ao critério de rateio dos créditos relativos aos insumos aplicados em produtos exportados. (...) na apuração dos percentuais de rateio dos créditos relativos a insumos aplicados em produtos, mercadorias e serviços exportados, o contribuinte o fez com base na relação percentual das receitas. No entanto, no caso das exportações, o contribuinte considerou a receita da totalidade dos produtos exportados de forma incorreta. Isto porque, durante o período fiscalizado, a maior parte de suas receitas de exportação foram de veículos automotores, os quais estavam sujeitos incidência cumulativa do PIS e da Cofins.

Neste sentido, confira-se o parágrafo 7º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833 (COFINS):

§ 7º - Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 7º - Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (...)

A fim de apurar o correto percentual de rateio dos insumos, solicitamos (...) que o contribuinte nos informasse os valores das exportações de veículos separadamente dos demais produtos, mercadorias e serviços. A resposta se deu pelo fornecimento de planilhas (...) Com base nessas planilhas, elaboramos demonstrativo de recálculo dos percentuais de rateio a serem aplicados nos insumos utilizados em produtos exportados.

A DRF em Santo André emitiu despacho decisório indeferindo o seu pedido e não homologando as compensações declaradas, sob os mesmos argumentos do Termo de Verificação Fiscal.

Cientificada do despacho decisório, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em estreita síntese, que (i) ao rejeitar os percentuais de rateio utilizados pela contribuinte na apuração dos créditos sobre insumos a autoridade fiscal deixou de observar que, por pertencer ao setor automotivo, a Requerente está sujeita a uma sistemática de PIS e de COFINS específica, denominada incidência monofásica, para a qual não há qualquer vedação para a utilização do abatimento na apuração da base de cálculo de tais exações no caso de exportação de um produto (veículos, por exemplo); (ii) justamente por pertencer ao setor automotivo, é regulada pela Lei nº 10.485, de 2002, cujo art. 1º determinava que os veículos acabados sujeitam-se à alíquota zero para o PIS e a COFINS, sendo devidas apenas nas saídas efetuadas pelas montadoras para o mercado interno, as alíquotas de 1,47% e 6,79% respectivamente para o PIS e a COFINS. Continua esclarecendo que:

(...) importante destacar que, no presente caso, não estamos lidando com a venda de produtos acabados para o mercado interno, mas com receitas decorrentes de veículos que são objeto de exportação e, portanto, imunes a incidência do PIS e da Cofins, nos termos do art. 149, §2º, inciso I, da CF/88 (imunidade tributária as receitas de exportação).

Assim, não havendo incidência do PIS e da Cofins na operação de exportação dos veículos acabados, não há que se falar em sujeição ao regime de recolhimento monofásico previsto na Lei nº 10.485/02, ou mesmo em sistemática cumulativa ou não cumulativa, como pretendeu a D. Autoridade Fiscal por intermédio do Termo de Verificação

Em outras palavras, pelo fato de não haver recolhimento de PIS e COFINS na saída dos veículos exportados (e, portanto, não ocorrer a incidência monofásica, cumulativa ou não cumulativa), resta evidente a inaplicabilidade da regra prevista no art. 3º, §70, da Lei nº 10.637/2002, como pretendem fazer as DD Autoridades Fiscais. (...) Nos casos como de que ora se cuida, tendo em vista que a Lei nº 10.485/2002 não trata expressamente da hipótese de produto destinado a exportação, é evidente a necessidade de aplicação da regra prevista no artigo 5º, §1º, da Lei nº 10.637/02, que trata especificamente dos casos de exportação de produtos (onde não há incidência das contribuições sociais) e que reconhece, nessas hipóteses, o direito do contribuinte a manter e aproveitar os créditos decorrentes das etapas anteriores da cadeia produtiva. (...) Frise-se que, enquanto o art. 3º, §7º, da Lei nº 10.637/02 é uma regra geral, que dispõe que nas saídas para o mercado interno só

dardo direito a créditos as operações compreendidas na sistemática não cumulativa do PIS, o §1º do artigo 5º desse mesmo dispositivo é uma regra específica (ou seja, prevalente), que trata do direito a manutenção e aproveitamento dos créditos nos casos de exportação, como é o caso da Requerente (apuração de créditos de PIS/COFINS decorrente de receitas auferidas com as operações de exportação de veículos). A esse respeito, a Requerente anexa a presente decisão proferida nos autos do Processo Administrativo 13820.000358/2004-62 ocasião que restou homologada a compensação de créditos de COFINS apurados sobre as exportações realizadas em fevereiro de 2004.

Ou seja, pela interpretação sistemática dos artigos 3º, §7º e 5º, §1º, ambos da Lei nº 10.637/02, percebe-se que, no caso de exportação de veículos acabados, deve ser aplicada a regra específica que trata da exportação de produtos e que, portanto, a Requerente, ao fazer o rateio proporcional dos valores a serem creditados, deverá considerar a totalidade das receitas auferidas com as operações de exportação.

Ademais, ressalta a Recorrente, em sua Manifestação de Inconformidade, obstar o aproveitamento dos créditos dos insumos utilizados na fabricação dos produtos exportados é ir contra a desoneração das exportações que está na base da imunidade constitucional inscrita no art. 149, §2º, inciso I da CF de 1988. Segundo seu entendimento, o impedimento ao direito do crédito da sistemática não cumulativa não se coaduna com a racionalidade em que se funda esse regime de apuração.

Salienta que a vedação do abatimento constante do artigo 3º, § 7º, das Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS), o qual não teria sido pela legislação específica aplicável a Requerente (Lei nº 10.485/2002), implica majoração da alíquota do PIS e COFINS, a qual só faz sentido se vier acompanhada de abatimentos legais ("créditos") que neutralizem o impacto econômico sofrido pelos contribuintes, sob pena de haver acréscimo de ônus tributário sem o correspondente aumento da capacidade contributiva. E conclui:

Desta forma, não restam dúvidas de que a limitação ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS em razão da incidência monofásica (entendimento da r. decisão recorrida), em respeito a própria finalidade para que foram promulgadas, jamais poderia restringir o aproveitamento integral dos créditos”.

Assim, revela-se inválida, além de incompatível com a técnica da não cumulatividade do PIS e da COFINS, a vedação aos créditos nessas circunstâncias, sob pena de implicar majoração da alíquota do PIS e da COFINS e inconstitucional imposição de um ônus fiscal ao contribuinte.

Por fim, alega que a não homologação das declarações de compensação não pode ser acompanhada de multa e de juros moratórios, em razão da comprovada suspensão da exigibilidade do crédito no caso de apresentação de recurso administrativo.

A DRJ em Campinas julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade nos seguintes termos:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. RATEIO. VENDAS AO EXTERIOR. RECEITAS DE PRODUTOS SUJEITOS AO

REGIME MONOFÁSICO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

Em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente A. vigência da nova redação do inciso IV do § 3º do art. 10 da Lei nº 10.637, de 2002, dada pelo art. 37 da Lei, nº 10.865, de 2004, não dão direito a crédito da contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas, no mercado interno ou externo, de produtos de que trata a Lei nº 10.485, de 2002.

Irresignada, a contribuinte recorreu a este Conselho repetindo as razões da sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, a presente controvérsia versa, exclusivamente, sobre a definição se os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas ao mercado externo, de produtos de que trata a Lei nº 10.485, de 2002, dão direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002..

A receita bruta decorrente da venda de veículos automotores estava, inicialmente, sujeita à sistemática de incidência monofásica da Contribuição de PIS e da COFINS, prevista na Lei nº 10.485/02, sendo recolhidas com alíquota majorada, exclusivamente, pelas pessoas jurídicas fabricantes e importadoras. Em contrapartida, os atacadistas e comerciantes varejistas deixavam de sofrer a repercussão jurídica do tributo, na medida em que fora estabelecida alíquota zero para as receitas por eles auferidas decorrentes das operações que envolvessem esses produtos. À época, referida lei nada dizia a respeito do regime de apuração dessas contribuições.

Este cenário, todavia, foi modificado com a edição da Lei nº 10.865/04, que introduziu alterações nas Leis nº 10.637/02, 10.833/03 e 10.485/02, revogando o regime monofásico bem como submetendo as receitas das vendas dos produtos de que trata a Lei nº 10.48/02 ao regime de apuração não-cumulativo.

Ocorre que, à época dos fatos, vigora as disposições da Lei nº 10.485/02, antes das alterações promovidas pela Lei nº 10.865/04. Por conta disso, nelas concentraremos nossa atenção.

Como já esclarecido, a Lei nº 10.485/2002, em sua redação original, determinava exclusivamente a forma de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita bruta decorrente da venda de veículos automotores, mantendo-se silente a respeito da técnica para a sua apuração. Daí a necessidade de recorrer a outros diplomas normativos para saber tratar-se de recita sujeita ao regime cumulativo ou não cumulativo.

Com efeito, a incidência monofásica é mera técnica de incidência do tributo (concentrada em apenas uma etapa da cadeia de circulação ou produção) enquanto que não-cumulatividade é técnica de apuração do tributo, que consiste justamente na autorização legal para se abater do valor devido o montante que fora recolhido nas etapas anteriores.

Assim, o que se percebe é que a circunstância de a Recorrente, relativamente ao produto da venda alguns produtos, estar sujeita a regime específico de incidência concentrada do tributo, nada esclarece a respeito regime de apuração desse mesmo tributo, se cumulativo ou não-cumulativo. É a lei que trará essa resposta, não havendo qualquer implicação lógica entre essas distintas realidades.

Pois bem. A não-cumulatividade da Contribuição ao PIS foi instituída pela Lei nº 10.637/02, a qual permite o desconto de créditos sobre (i) bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e sobre (ii) custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Neste sentido, o artigo 3º, da Lei nº 10.637/02, estabelece que:

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:

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e*
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;*

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Nos termos do referido dispositivo legal, o valor devido a título de Contribuição ao PIS será apurado pela aplicação da alíquota de 1,65%, sobre a base de cálculo definida no artigo 1º, da Lei nº 10.637/02¹, e, do valor apurado, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Esse mesmo diploma legal, em seu art. 5º, determinava, e continua determinando, a manutenção e utilização dos créditos da contribuição apurados em relação às receitas decorrentes das operações de exportação. Ocorre que, a despeito de não estar expresso na lei, varias disposição da lei levam ao entendimento de que o direito a esses créditos se restringe às receitas decorrentes da venda ao exterior de produtos que, se vendidos no mercado interno, estariam sujeitos à incidência não cumulativa desse tributo.

Essa interpretação decorre do fato de o próprio art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.637/02 prescrever que está regulando o crédito apurado na forma do art. 3º, o qual trata

¹ 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. Produção de efeito

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Autenticado digitalmente em 24/09/2013 por ANDREA MEDRADO DARZE, Assinado digitalmente em 24/09/2013

por ANDREA MEDRADO DARZE, Assinado digitalmente em 29/10/2013 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Impresso em 01/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

especificamente da apuração dos créditos da não-cumulatividade, bem como do comando do art. 3º § 7º, o qual determina que *na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

Ao assim dispor, referidos enunciados deixam claro que a manutenção do crédito apurado relativamente às receitas decorrentes de exportação está condicionada à circunstância de o produto da venda da mercadoria ou da prestação do serviço no mercado interno estar sujeita ao regime não-cumulativo.

Essa, todavia, não era a realidade das receitas dos produtos comercializados pela Recorrente à época dos fatos em discussão. Com efeito, como bem pontuado pela decisão recorrida, anteriormente às alterações promovidas pela Lei nº 10.865/04, o art. 1º, § 3º, IV, da Lei nº 10.637/02, e, igualmente, da Lei nº 10.833/03, expressamente excluíam do regime não-cumulativo as receitas decorrentes das vendas dos produtos submetidos à incidência monofásica da contribuição, como é o caso dos veículos automotores:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: (...)

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

Não bastassem essas disposições, o art. 8º, VII, "a", da Lei nº 10.637/02, e o art. 10, VII, "a", da Lei nº 10.833/03, prescreviam, expressamente, que as receitas das vendas dos produtos referidos no art. 1º, § 3º, IV, dessas leis permaneciam sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS vigentes anteriormente, ou seja, ao regime cumulativo. Eis sua fórmula textual:

Lei nº 10.637/02

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: (...)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

Lei nº 10.833/03

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

Ao assim dispor, o legislador não deixou espaço para dúvida: as receitas decorrentes da venda de veículos acabados produzidos pelas montadoras estavam, à época,

sujeitas ao regime de apuração cumulativo e de incidência monofásica da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Por conta disso, não procede a pretensão da Recorrente de fazer incluir os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas ao mercado externo, de produtos de que trata a Lei nº 10.485/02, no cômputo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, de que trata o art. 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10833/03, respectivamente. Afinal, nos termos desses dispositivos legais, em situações como a presente, apenas as aquisições vinculadas à receita bruta de venda de bens ou prestação de serviços que, se fosse auferida em operações no mercado interno, estaria sujeita à incidência não-cumulativa dão direito ao crédito.

Como bem pontuado pela decisão recorrida, referidas leis, ao estabelecerem que as receitas de vendas dos produtos de que trata Lei nº 10.485/02, não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS que regulam e mais, que referidas receitas permanecem sujeitas às normas anteriores à sua vigência, não fez qualquer distinção no que se refere às vendas ao mercado interno ou externo. Sendo assim, o *que importa, no contexto dessas leis, é o produto vendido, e não a destinação do produto (mercado interno ou externo)*. As receitas decorrentes de sua venda, portanto, quer se trate de venda no País ou de exportação, não estão sujeitas à apuração não-cumulativa, por expressa determinação legal.

Tecidos esses comentários, conclui-se que os insumos vinculados à produção das receitas decorrentes das vendas dos produtos regulados pela Lei nº 10.485/02, anteriormente às alterações promovidas pela Lei nº 10.865/04 não dão direito à apuração de créditos do regime não cumulativo, de que tratam os art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Por fim, vale esclarecer que, por estar sujeita ao regime cumulativo, a Recorrente teria direito ao crédito regulado pela Lei nº 9.363/96 ou Lei nº 10.276/01, em especial por ter exercitado seu direito no prazo legal. Todavia, dado aos limites da lide, não é possível a este colegiado analisá-lo nesta fase processual.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

[Assinado digitalmente]
Andréa Medrado Darzé