



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

Processo nº 13820.000359/2004-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-01.463 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria DCOMP
Recorrente GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

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 à vigência da nova redação do inciso IV do § 3º do art. 1º 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, e produtos de que trata a Lei nº 10.485, de 2002.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho. Designada a Conselheira Liduína Maria Alves Macambira. Esteve presente ao julgamento a Dra. Fernanda Ramos Pazello. OAB/SP nº 195.745.

Antonio Carlos Atulim - Presidente

Domingos de Sá Filho - Relator

Liduína Maria Alves Macambira – Relatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Domingos de Sá Filho, Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Robson José Bayerl, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa General Motors do Brasil S/A contra a decisão que homologou parcialmente o pedido de compensação e restituição de crédito de PIS/PASEP decorrentes de exportação de produtos industrializados relativo ao período de

Extraí-se do Despacho Decisório que o motivo do indeferimento decorre de irregularidades no tocante ao critério adotado, vez que, a Interessada fez incluir no cálculo receitas de exportação de veículos automotores, as quais estão sujeitas a incidência cumulativa do PIS e da COFINS.

Assim, encontra empresa na decisão ora hostilizada de que a Recorrente não pode incluir no cálculo da determinação do crédito receita de exportação de veículos automotores por estar submetida a sistemática cumulativa, de modo que, há irregularidade na apuração dos valores utilizados no que diz respeito ao critério de rateio dos montantes de PIS/Pasep a que teria direito, relativos aos insumos aplicados nos produtos em relação a totalidade das exportações realizadas no período de apuração.

Assim sendo, adoto como relatório o consignado no Acórdão recorrido por revelar a situação dos autos, vejamos:

“Em 28/01/2004 a contribuinte protocolou Declaração de Compensação —DCOMP de fl. 01, compensando debito próprio com crédito de PIS originado da sistemática não cumulativa, apurado em operações de exportação e não aproveitado na dedução da contribuição devida, como indicado à fl. 02.

Abriu-se procedimento fiscal com o objetivo de averiguar a regularidade da compensação declarada. Do procedimento, resultou o TERMO DE VERIFICAÇÃO PARCIAL que integra os autos, no qual a autoridade responsável pela auditoria aponta o que constatou do exame da documentação apresentada pela empresa, bem como se posiciona a respeito da existência do crédito utilizado em compensação:

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

Comparando-se os demonstrativos com os Dactos, 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 PERCENTUAIS 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 eslavani sujeitos a 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 à 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.

O Termo de Verificação segue com tabela de recálculos dos percentuais de mos para fins de apuração dos créditos da sistemática da não cumulatividade.

O fiscal, referindo-se a irregularidades constatadas quanto aos montantes de fls. 3) FRETES 3.1) CRÉDITO INDEVIDO DE PIS SOBRE FRETE EM JAN/04 Constatou-se que o contribuinte informou valores de fretes [...] no Dacon de forma indevida.

A Lei 10.637/02, que introduziu a sistemática da não cumulatividade para o PIS a partir de 01/12/02 não permitia o creditamento sobre fretes.

O creditamento de valores de frete passou a ser permitido pela Lei 10833/03, que introduziu a sistemática da não cumulatividade para a Cofins a partir de 01/02/04 e estendeu esse benefício também para o PIS.

Referido valor foi por nós glosado.

3.2) CRÉDITO INDEVIDO DE PIS SOBRE FRETE EM FEV/04 E MAR/04:

Solicitou-se que o contribuinte explicasse as diferenças entre os valores da linha 13 informados nas fichas 04 (PIS) e 06 (Cofins) do Dacon nos meses de fev/04 e mar/04, visto que, em princípio, os valores deveriam ser iguais.

Em resposta, o contribuinte apresentou demonstrativos analíticos mais detalhados dessas linhas, onde se verifica que houve o creditamento indevido de PIS (ficha 04, linha 13) sobre fretes incorridos em 2003. O mesmo não se verificou com relação à Cofins (Ficha 06, linha 13).

Igualmente, referidos valores foram por nós glosados.

Ante todo o exposto, reconstituímos os preenchimentos das fichas 04 e 06 dos Dacons do período fiscalizado, utilizando-se dos percentuais de rateio por nós recalculados e das bases de cálculo informadas nos demonstrativos analíticos fornecidos pelo contribuinte bem como os demonstrativos detalhados das PIS (linhas 13 fichas 04 e 06 dos meses de fev/04 e mar/04).

Continuando o TERMO, a autoridade fiscal inclui os demonstrativos de recálculo dos valores dos créditos sobre insumos aplicados em produtos exportados, apurando diferenças nos montantes de R\$ 10.521.817,05 para o PIS e R\$ 3.460.613,03 em relação Cofins. Parte dos créditos de PIS apurados a maior pela contribuinte (R\$ 907.512,82), esclarece o auditor, foi indevidamente utilizada como dedução do PIS devido sobre operações no mercado interno.

Na sequência, afirma o fiscal que:

A diferença de RS 9.614.304,23 foi utilizado mediante compensação, assim resumida (...)

No final, conclui a auditoria:

Ante todo o exposto, ratificamos a glosa de todas as diferenças apuradas devendo as compensações indevidas serem objeto de não homologação expressa por parte do Setor de Orientação e Análise Tributária (Seort) desta Delegacia.

O Seort da unidade de origem, por sua vez, no Despacho Decisório que segue ao Termo de Verificação Fiscal, orientando-se pela recomendação dada pela auditoria, não homologou a compensação declarada que se utilizou de crédito acima do valor como recalculado pela fiscalização.

Notificada do teor do despacho decisório em 27/05/2009, em 26/06/2009 a protocolou manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese o que Ao impugnar os percentuais de rateio utilizados pela contribuinte dos créditos sobre insumos a autoridade fiscal deixou de observar que, por pertencer motivo, 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 de abatimento na

apuração da base de cálculo de tais exações no caso de exportação de um produto (veículos, por exemplo).

Diz que, por pertencer ao setor automotivo, sujeitava-se às disposições da Lei nº 10.485, de 2002, na questão da tributação do PIS e da Cofins. Prossegue afirmando que nos termos do art. 10 da Lei nº 10.485, de 2002, 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:

Entretanto, 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 Fiscal.

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, §7º, da Lei nº 10.637/2002, como pretenderam 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 à 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 darão 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 à compensação de créditos com COFINS apurados sobre as exportações realizadas em fevereiro c/c 2004.

Ou seja, pela interpretação sistemática dos artigos 3º, §7º c 5º, §1º, ambos da Lei nº 10.637/02, percebe-se que, no caso com 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.

Em outra vertente de sua manifestação a contribuinte argumenta que 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.

Alega, ainda, que o impedimento ao direito do crédito da sistemática não cumulativa não se coaduna com a racionalidade em que se funda esse regime de apuração.

Nesse contexto, reitera que, por pertencer ao setor automotivo, estava sujeita a regras de tributação específicas dispostas na Lei nº 10.485, de 2002. Lembra que os produtos relacionados nos anexos I e II da referida norma estavam sujeitos à alíquota zero de PIS e de Cofins, sendo essas contribuições devidas apenas nas saídas dos veículos acabados das montadoras para o mercado interno sofrendo as alíquotas de 1,47% e 6,79% respectivamente para o PIS e a Cofins. Portanto, prossegue a contribuinte, passou a se sujeitar a uma alíquota global de 8,26% a título de PIS e Cofins sem qualquer direito à redução da base de cálculo dessas contribuições, o que invalida o modelo concebido para a não cumulatividade do PIS e da Cofins.

E conclui:

Ora. DD. Autoridades Julgadoras, resta evidente que a vedação do abatimento constante do artigo 3º, §7º, das Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS), o qual em nenhum momento foi excepcionado pela legislação específica aplicável Requerente (Lei nº 10.485/2002), implica majoração da alíquota do PIS e COFINS.

Da análise da decisão transcrita acima, no que interessa a presente, depreende-se que, a partir da instituição do que se denominou "regime não cumulativo" para a apuração do PIS/COFINS, a elevação das alíquotas dessas contribuições 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 sendo o correspondente aumento da capacidade contributiva.

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.

Passa então a contestar a glosa efetuada pela fiscalização quanto aos valores despendidos com frete. Primeiramente, discorre sobre o conceito de insumos, concluindo que nele se incluem as despesas com frete. Depois, cita haver formulado Consulta Administração Tributária com o objetivo de indagar a respeito da correta aplicação da legislação federal no tocante à apuração de créditos de PIS e de COFINS relacionados contratação de serviços de transporte na aquisição dos insumos destinados ao seu processo produtivo (processo nº 13820.000524/2004-21).

Referida consulta resultou favorável contribuinte no sentido de que o valor do frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda compõe o custo do bem, podendo, portanto ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Coluna não-cumulativos.

Ressalta o efeito vinculante da consulta em relação ao contribuinte e as autoridades fiscais e observa que a auditoria contrariou o entendimento disposto na solução de consulta pela administração tributária ao não acatar os créditos da contribuinte calculados sobre fretes.

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”.

Assim, o debate se refere a possibilidade de incluir as receitas de exportações de produtos do setor automotivo no cálculo para determinar o crédito em decorrência das disposições da Lei nº 10.485/02, incidência monofásica do PIS/COFINS, de aproveitamento créditos decorrentes de aquisição de insumos das etapas anteriores da cadeia produtiva sujeitos a não-cumulatividade.

Em razões recursais reprisa os argumentos tecidos em sua impugnação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Trata-se de recurso tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, em sendo assim, tomo conhecimento.

A irrisignação demonstrada no presente recurso se refere à exclusão das receitas de exportação de veículos do cálculo na determinação do crédito da contribuição, bem como, possível crédito de frete e incidência de multa e juros em relação à falta de pagamento dos créditos indevidamente compensados.

A questão central colocada neste caderno processual administrativo concentra em saber se as pessoas jurídicas contribuintes do PIS e COFINS que exercem atividade mista, isto é, parte de suas receita sujeitas ao regime não cumulativo e outra ao cumulativo, no caso essa indagação se estende a determinado produto que o legislador ordinário submeteu à incidência monofásica da Contribuição do PIS/COFINS.

O Contribuinte que comercialize mercadorias ou produtos cuja receita de venda esteja sujeita ao modelo monofásico de apuração das contribuições do PIS e COFINS pode apurar créditos tão-somente em relação aos demais custos/despesas elencadas nos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 10.833/03.

No caso vertente as receitas provenientes de comercialização de produtos, veículos automotores, no mercado interno encontram submetidos à sistemática cumulativa de apuração sujeitas à tributação concentrada. O fisco entendeu que as receitas provenientes de exportação de veículos automotores deveriam ser afastadas da determinação do rateio em razão de que esse produto encontra submetido à incidência monofásica.

Há de se indagar se as receitas de exportação estão sujeitas à incidência de tributos, no caso específico deste caderno em relação ao PIS e COFINS.

É de sabença comum que as receitas provenientes de exportação de produtos industrializados foram alçadas à imunidade constitucional pelo art. 149, § 2º, I., inexistindo qualquer dispositivo infraconstitucional a fazer incidir tributos sobre as receitas.

Se admitir à impossibilidade de creditamento de PIS e COFINS de aproveitamento de créditos decorrentes de aquisição de insumos das etapas anteriores da cadeia produtivos sujeitos a não-cumulatividade estar-se-ia indiretamente onerando as receitas provenientes de exportação. O Legislador constitucional buscou por meio de imunidade assegurar a desoneração ampla das receitas provenientes da exportação, garantindo a maior competitividade dos produtos nacionais no mercado externo.

É sempre bom lembrar que o Supremo Tribunal Federal já assentou entendimento de que critérios de classificação previstos na legislação infraconstitucional não podem ser usados na definição do âmbito de incidência das imunidades tributárias.

A desoneração das exportações antes da Emenda Constitucional nº 33/01 já assegurava que as receitas decorrentes de exportação, em geral, estão imunes a contribuições sociais bem como a contribuições de intervenção no domínio econômico conforme redação da Lei 9.004/95 que alterou a Lei nº 7.714/88, que excluiu da base de cálculo da contribuição ao PIS à receita da exportação de mercadorias nacionais.

Em sendo assim, a legislação infraconstitucional não possui o condão de onerar as receitas provenientes de exportação, negando o direito ao creditamento das contribuições incidentes sobre os insumos nas etapas anteriores.

As regras contidas na Lei nº 10.485/02 em relação à incidência do PIS e COFINS se referem ao comércio de veículos automotores no mercado interno, tratando-se de comércio exterior impõe a observância das normas fixadas pelos artigos 5º, § 1º da lei nº 10.637/02 em relação ao PIS e 6º, § 1º, da Lei 10.833/03 referente ao COFINS.

Se as operações de exportação não estão sujeitas à incidência das contribuições sociais não cumulativas, vedar a utilização dos créditos apurados oriundo dos insumos em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, desde que, observados critérios de apuração do crédito, adquiridos na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da receita Federal do Brasil, verdadeiramente implicam em majoração indireta da carga tributária já fixada mediante Lei.

O crédito presumido é assegurado a toda empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais como ressarcimento das contribuições, o qual se estende a operação de venda a empresa comercial exportadora, desde que seja com o fim específico de exportação para o exterior.

Em sendo assim, as vendas realizadas para exterior não estão submetidas às regras da Lei nº 10.485/02, mas, sim, as normas das Leis nºs 10.637/02 e da Lei 10.833/03, que assegura o direito ao crédito.

Arcabouço legal infraconstitucional construído é no sentido de desonerar as receitas de exportação com um único objetivo, tornar os produtos industrializados no Brasil competitivos no mercado externo. De modo que, a regra instituída para o mercado interno não interfere com a modalidade desenhada para o produtor exportador de mercadorias nacionais, para tanto, desenvolveu-se instituto próprio cujo crédito fiscal se dá por meio do ressarcimento destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais.

Não há qualquer dúvida de que a determinação constitucional direcionada à desoneração das exportações afasta incidência das contribuições para o PIS e a COFINS sobre as exportações, existindo norma legal, há de reconhecer a inclusão das receitas de exportação de veículos na determinação do cálculo, mesmo estando o contribuinte sujeito à sistemática monofásica no mercado interno.

Assim, tenho como certo o direito da recorrente de incluir no cálculo a totalidade das receitas provenientes da exportação de veículos automotores, e, acolho os argumentos tecidos em defesa ao instituto do crédito fiscal destinados ao produtor exportador de mercadorias nacionais.

No que tange ao direito ao cálculo de crédito de não cumulatividade sobre frete cabe destacar que a mesma não foi objeto de glosa, portanto, não encontra em debate nestes autos.

Não assiste razão a recorrente quanto ao argumento de que é ilegítima a cobrança de multa e de juros de mora sobre o débito cuja compensação deixou de ser homologada.

O fato de impugnar tempestivamente não afasta o direito da Fazenda Nacional de exigir multa e juros de mora sobre possível diferença apurada decorrente de

homologação parcial de compensação, constatando insuficiência de recolhimento impõe a exigência de encargo conforme prevê a legislação inerente.

Diante do exposto, conheço do recurso dou provimento parcial para reconhecer o direito da recorrente de incluir a totalidade das receitas de vendas externas de veículos automotores no cálculo da determinação do crédito das contribuições sociais referentes às aquisições de insumos.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Com o devido respeito, discordo do voto do conselheiro relator em reconhecer o direito de a recorrente de incluir a totalidade das receitas de vendas externas de veículos automotores no cálculo da determinação do crédito das contribuições sociais referentes às aquisições de insumos.

A pretensão da recorrente não pode ser acolhida.

A recorrente, empresa pertencente ao setor automotivo, submetia-se conforme previsão legal, a incidência monofásica para as Contribuições 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), prevista na Lei nº 10.485, de 03 de julho de 2002, durante o período do crédito aqui discutido.

O crédito aqui discutido tem sua formação anterior a vigência de lei da Lei nº 10.865, de 2004, já que se trata de crédito referente a período anterior a 01 de maio de 2004, portanto, antes de surtir efeito as disposições da Lei nº 10.865, de 2004.

Mencionada norma legal, como aponta o voto condutor da decisão recorrida, em seus artigos 21 e 37, alterou dispositivos das Leis nº10.637, de 2002, nº 10.833, de 2003 e nº 10.485, de 2002, de modo que as receitas das vendas dos produtos de que trata a Lei nº 10.485, de 2002, passaram a se submeter à incidência dessas contribuições segundo o regime não-cumulativo a partir da vigência dessas alterações, no caso 1º de agosto de 2004, conforme o art. 46, incisos I e IV, da Lei nº 10.865, de 2004, se não houver opção pela antecipação para 1º de maio de 2004, prevista no seu art. 42.

A pretensão da recorrente já encontrava óbices no inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e, igualmente, o inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, expressamente excluíam do regime cumulativo as receitas decorrentes das vendas dos produtos submetidos à incidência monofásica da contribuição, como é o caso dos veículos automotores, tratados na Lei nº 10.485, de 2002. Portanto, havia previsão legal expressa dizendo que as receitas decorrentes das vendas dos produtos submetidos à incidência monofásica das contribuições PIS/Pasep e Cofins não integrariam a base de calculo do regime da não cumulatividade.

Por sua vez, o art. 8º, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 10, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 10.833, de 2003, determinavam que as receitas das vendas

dos produtos listados nesses incisos, nos quais se incluiu as vendas dos produtos da recorrente, permaneciam sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vigentes anteriormente a essas leis.

Ademais, embora a recorrente argumente como fundamento para inclusão das receitas das vendas no regime não cumulativo, por se tratar de saídas para o externo não seriam disciplinadas pela Lei nº 10.485, de 2002, não há como prevalecer essa tese. Não prevalece porque o foco da norma não é a destinação do produto, mas natureza do produto vendido.

A pretensão da recorrente é vedada por lei. O § 7º do art. 3º, das Lei nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, estabelece que, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Sem razão a recorrente, como bem fundamentou o voto condutor da decisão recorrida que adoto e tomo a liberdade de transcrevê-lo parcialmente:

Anteriormente às alterações promovidas pela Lei nº 10.865, de 2004, o inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e, igualmente, o inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, expressamente excluíam do regime cumulativo as receitas decorrentes das vendas dos produtos submetidos à incidência monofásica da contribuição, como é o caso dos veículos automotores, tratados na Lei nº 10.485, de 2002:

Lei nº 10.637, de 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.

[...]

§ 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;

[...]

Lei nº 10.833, de 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.

[...]

§ 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 nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

[...]

Assim, já no desenho tributário formatado por essas leis as receitas decorrentes das vendas de veículos já estavam fora do regime da não cumulatividade.

Coerentemente com essas disposições, o art. 8º, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 10, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 10.833, de 2003, determinavam que as receitas das vendas dos produtos listados nesse inciso permaneciam sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vigentes anteriormente a essas leis.

Lei nº 10.637, de 2002:

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, de 2003:

Art. 10. 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;

[...]

Com base no que até aqui foi exposto, é possível concluir que já no próprio desenho legal traçado pelas Leis nºs 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ficaram excluídas do regime da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, as receitas decorrentes das vendas de veículos acabados produzidos pelas montadoras.

Anote-se, dessa forma, o equívoco da contribuinte em pretender que a inclusão no regime tome por base a destinação das mercadorias –no caso, vendas ao exterior– e não, ao contrário do que estabelecido pela legislação, a natureza das receitas–decorrentes, na situação dos autos, de vendas de produtos excluídos expressamente do regime da não cumulatividade.

As Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ao estipularem que as receitas de vendas dos produtos de que trata Lei nº 10.485, de 2002, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e permanecem sujeitas às normas anteriores à sua vigência, referem-se tanto às vendas no mercado interno quanto no mercado externo. É evidente que 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 seguem as normas da cobrança não-cumulativa.

Desse modo, os insumos vinculados à produção das receitas decorrentes das vendas dos produtos assinalados na Lei nº 10.485, de 2002, 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. Essa vedação fica clara pela leitura do que diz, em ambas as leis, o § 7º do art. 3º. O dispositivo estabelece que, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 3º

§ 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.

(...)

Lei nº 10.833, de 2003:

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

[...]

Nesse contexto, as receitas decorrentes da exportação de veículos acabados não podem compor o montante das receitas não cumulativas para efeito de definição de percentual de rateio

dos insumos passivos de geração de créditos da não cumulatividade.

(...)

Em resumo, correto o recálculo do percentual de rateio promovido pela fiscalização, diante da constatação de que a contribuinte incluiu indevidamente no montante das receitas da não cumulatividade, receitas decorrentes da exportação de veículos prontos, as quais estavam expressamente fora do regime da não cumulatividade no período de formação dos créditos aproveitados em DCOMP.

Cabe destacar, ainda, que a argumentação construída com o objetivo de evidenciar supostas incoerências ou injustiças fiscais no sistema da não cumulatividade pela vedação à apropriação de créditos sobre insumos utilizados na fabricação de produtos exportados não se sobrepõe às disposições das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003. Reitere-se, tais diplomas excluem do regime não cumulativo as receitas com origem em exportação de veículos acabados e vedam a geração de créditos sobre insumos utilizados na fabricação de produtos que não se sujeitam a essa sistemática.

Por oportuno trago à colação oportunas lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello [¹], in verbis:

(...) o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro.

(...)

O princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina.

Ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize. Donde, administrar é prover aos interesses públicos, assim caracterizados em lei, fazendo-o na conformidade dos meios e formas nela estabelecidos ou particularizados segundo suas disposições. Segue-se que a atividade administrativa consiste na produção de decisões e comportamentos que, na formação escalonada do Direito, agregam níveis maiores de concreção ao que já se contém abstratamente nas leis.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Liduína Maria Alves Macambira

¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 101 e 105.

Processo nº 13820.000359/2004-15
Acórdão n.º **3403-01.463**

S3-C4T3
Fl. 8

CÓPIA