**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10280.720957/2010-19

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10280.720957/2010-19 |
| **Recurso** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **3301-010.132 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 27 de abril de 2021 |
| **Recorrente** | TOULON VEICULOS LTDA |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS PARA REVENDA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

O art. 17 da Lei nº 11.033/04 não ampara o aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e COFINS, no caso de compra por revendedor de produto sujeito ao regime monofásico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Antonio Marinho Nunes, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, José Adão Vitorino de Morais, Salvador Cândido Brandão Junior, Semíramis de Oliveira Duro e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini.

## Relatório

Trata-se de Despachos Decisórios que indeferiam Pedido de Ressarcimento (PER) e não homologaram Declaração de Compensação (DCOMP) instruídas com créditos com créditos de PIS do 3º trimestre de 2007. A decisão foi motivada pela glosa de créditos calculados sobre compras de produtos para revenda tributados sob o regime monofásico.

Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação, com os seguintes argumentos:

> "II . VÍCIO DO ATO ADMINISTRATIVO. DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.": a decisão é nula, porque não apresenta fundamentação

legal, isto é, não foi motivada. Tal ausência também ocasiona cerceamento do direito de defesa. E nega vigência a lei federal, violando o princípio da igualdade, pois dá tratamento diverso em função do tipo de atividade exercida.

"III . DA REGULARIDADE E DA LEGALIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS - MERCADO INTERNO DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DIREITO CONFERIDO PELO ART. 17 DA LEI N° 11.033/04. PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS NORMAS. NEGATIVA DE VIGÊNCIA À LEI FEDERAL": o art. 17 da Lei nº 11.033/04 assegura a manutenção dos créditos derivados da aquisição de produtos cuja venda é tributada à alíquota zero.

"IV - PROGRAMAS DA RECEITA FEDERAL QUE AUTORIZAM O CRÉDITO. IV-I DACON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições)": a fiscalização alega que não há possibilidade de lançar este tipo de crédito no DACON, o que, todavia, foi solucionado com instruções relativas aos créditos amparados pelo art. 17 da Lei nº 11.033/04.

Em 03/12/14, a DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade e o Acórdão nº 06-50.402 foi assim ementado:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PIS/PASEP. MERCADO INTERNO. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS PARA REVENDA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não ampara o creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, com base na sistemática da não cumulatividade, em decorrência de vedação legal expressa para o aproveitamento do crédito de aquisições, nas vendas submetidas à incidência monofásica, em relação às mercadorias e aos produtos (veículos automotores e autopeças) especificados, independentemente de as pessoas jurídicas que os comercializem se tratarem de produtores, importadores ou revendedores.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido"

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repete os argumentos incluídos n manifestação de inconformidade e adiciona os seguintes:

"II.ii. DA ILEGALIDADE DA PORTARIA No 594, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2005.": a IN SRF nº 594/05 é ilegal, pois limita o exercício de um direito previsto no art. 17 da Lei nº 11.033/04.

"II.iii. DA VERDADEIRA INCIDÊNCIA PLURIFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS. DA INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA E CASUÍSTICA DA RFB SOBRE O ALCANCE DO ART. 17 DA LEI No 11.033/04 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.": o regime não era monofásico, porém plurifásico, não se lhe aplicando a vedação ao crédito prevista na alínea "b" do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Se há incidência na primeira etapa da cadeia, deve ser concedido crédito aos adquirentes, a fim de evitar acúmulo de carga tributária durante o ciclo econômico. O art. 17 da Lei nº 11.033/04 revogou todas as disposições em sentido contrário. A restrição ao creditamento fere o princípio da igualdade.

É o relatório.

## Voto

Documento nato-digital

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Conforme relatado, o presente versa sobre Despachos Decisórios que indeferiam Pedido de Ressarcimento (PER) e não homologaram Declaração de Compensação (DCOMP) instruídas com créditos com créditos de PIS do 3º trimestre de 2007.

A decisão foi motivada pela glosa de créditos calculados sobre compras de produtos tributados sob o regime monofásico para revenda, isto é, sob o regime em que a tributação pelo PIS e a COFINS é concentrada no industrial ou importador e a incidência se dá á alíquota zero nas etapas seguintes da cadeia Lei n º 10.485/02).

O contribuinte se dedicava à revenda de veículos e peças.

Aprecio os argumentos de defesa sob os títulos em que apresentados no recurso voluntário.

> **"II.i. DA REGULARIDADE E DA LEGALIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS - MERCADO INTERNO DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DIREITO CONFERIDO PELO ART. 17 DA LEI N° 11.033/04. PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS NORMAS. NEGATIVA DE VIGÊNCIA À LEI FEDERAL"**
>
> **"II.ii. DA ILEGALIDADE DA PORTARIA No 594, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2005."**

Foram apresentadas as seguintes alegações:

a) O art. 1º da Lei nº 10.485/02, com a redação dada pela Lei nº 10.865/04, instituiu o regime monofásico de incidência do PIS e da COFINS sobre veículos e o inciso II do art. 3º reduziu a zero as alíquotas sobre as vendas de atacadistas e varejistas.

b) Com a publicação da Lei nº 10.865/04, os produtos sujeitos à tributação monofásica ingressaram no regime não cumulativo das contribuições.

c) O art. 17 da Lei nº 11.033/04 admitiu o registro de créditos para os produtos monofásicos e a Lei nº 11.116/05 a compensação do saldo credor acumulado em razão da alíquota zero incidente sobre as vendas.

d) Menciona respostas a consultas, em que o Fisco assegura o registro de créditos sobre compras de produtos cujas saídas eram beneficiadas com suspensão, isenção ou alíquota zero.

e) Nos casos de incidência monofásica, a vedação aos créditos prevaleceu somente enquanto em vigor a redação original da Lei nº 10.833/03:

> "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 nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;
>
> (. . .)"

"Os incisos III e IV do § 3º do art. 1º tratavam das receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição fosse exigida da empresa vendedora, **na condição de substituta tributária** (o que não é o caso), na venda dos produtos de que tratam as Leis

Documento nato-digital

ns. 9.990, de 211 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,** *verbis:*

> "III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, **na condição de substituta tributária;**
>
> 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 d 2002, ou **quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;**
>
> (. . .)"

f) "No entanto, esta situação mudou com a Lei nº 10.865/04, que **excluiu o inciso IV,** da redação original, que vedava crédito sobre aquisição dos produtos submetidos à incidência dita "monofásica" da contribuição e daqueles previstos nos Anexos I e II da Lei n 10.485/02. Assim, restaram excetuados do direito ao crédito as mercadorias e produtos referidos na nova redação dos incisos III e IV, do § 3°, do art. 1° e, ainda, no § 1º, do art. 2°, da Lei 10.833/03:

> "Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 20 a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> I - bens adquiridos para revenda, **exceto** em rela -o às mercadorias e aos produtos referidos:
>
> a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e
>
> b) no § 1º do art. 2º desta Lei;"

"Vale destacar os incisos III e IV, do § 3º, do art. 1° e no §1º, do art. 2°, da Lei 10.833/03:"

> "3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:
>
> III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
>
> IV - de venda de álcool para fins carburantes;"
>
> "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: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 200
>
> (. . .)
>
> III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 1 8433.5, 8Z01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) "

"Percebe-se da conjugação dos artigos supra que estão excluídas as mercadorias adquiridas para revenda em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária (art. 3°, III), na aquisição para venda de álcool para fins carburantes (art. 30, IV) e

Documento nato-digital

ainda, no caso de p**rodutores ou importadores** de várias mercadorias, arroladas nos incisos do § 1°, do art. 2° da Lei no 10.833/03, entre elas aquelas constantes da Lei n° 10.485/02, quais sejam, **máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI (art. 1º da Lei no 10.4851,** no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei (inciso II do art. 30 da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002) e, por fim, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI (caput do art. 5o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002).

**g)** "No que tange às vendas dos produtos e mercadorias arroladas no § 1°, do art. 2°, da Lei n° 10.833/03, **somente os produtores e importadores** estão impedidos da manutenção dos créditos, **o que não se aplica aos revendedores das mesmas mercadorias e produtos.**

Ou seja, no que diz respeito às vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, **máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI (art. Lº da Lei no 10.485), somente os produtores e importadores** estão impedidos da manutenção dos créditos, o que não se aplica aos revendedores das mesmas mercadorias adquiridas no mercado interno.

Tanto é verdade que durante o período de sua vigência a MP nº 413, de 03 de janeiro de 2008, o Governo tentou estender a vedação aos ***"distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § lº do art. 2o desta Lei."*** (. . .) Ocorre que essa alteração proposta pela MP 413/2008 não foi aprovada pelo Congresso Nacional, razão pela qual permaneceu íntegro o texto original do art. 3° da Lei nº 10.637/2002."

h) A própria RFB reconheceu que a vedação aos créditos era aplicada unicamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da nova redação do inciso IV do § 3º o art. 1° da Lei no 10.833, de 2003, dada pelo art. 21 da Lei no 10.865, de 2004. Neste sentido, cita as SC nº286/04 e 276/04.

i) "Vale lembrar que, de acordo com o inciso II, do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, o direito ao crédito é obstado somente **quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição,** inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos a alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição (não incidência nas duas etapas - neutralidade).

No caso em apreço, o bem adquirido pelo revendedor sofre tributação quando da venda pelo fabricante e importador, de modo concentrado e majorado, sofrendo, sim, na etapa seguinte, tributação com incidência à alíquota zero (exatamente o caso previsto no art. 17, da Lei no 11.033/04), não se enquadrando na restrição do inciso II, do § 2°, do art. 3°, nem, tampouco, nas restrições do art. 3°, I, a e b art. 2°, § 1°, todas da Lei nº 10.833/03.

Documento nato-digital

E mesmo que se entenda que a restrição do § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.833/03 alcançava as vendas por comerciantes atacadistas e varejistas, também após as alterações perpetradas pela Lei nº 10.865/04, o que se admite por mera hipótese, tal restrição restou afastada pelo art. 17, da Lei nº 11.033/04."

j) A RFB admite a manutenção de créditos, sob o amparo do art. 17 da Lei nº 11.033/04, por meio das instruções do programa PER/DCOMP.

k) Uma vez assegurado o direito ao crédito pelo art. 17 da Lei nº 11.033/04, é flagrante a ilegalidade da vedação ao crédito prevista na IN SRF nº 594/05.

Não assiste razão à recorrente.

Com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, adoto como minha razão de decidir o trecho correspondente do voto conduto da decisão recorrida, da lavra do i. julgador Heldon José Lobo Teixeira. Destaco que apenas um dos argumentos de defesa contido no recurso voluntário não foi apreciado pela decisão da DRJ, motivo pelo qual o examino, após a transcrição do excerto da decisão de primeira instância:

"(. . .)

Segundo Cláusula Segunda do Instrumento Particular de Alteração Contratual da Sociedade Limitada, sua atividade principal é o comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos.

Vale lembrar que a contribuição para o PIS, instituída pela Lei Complementar n° 7, de 7 de setembro de 1970, e para a Cofins, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as vendas de veículos e máquinas, a partir da edição da Medida Provisória nº 1.991-15, D.O.U. de 13 de março de 2000, passaram a ser regidas pelo regime de substituição tributária, nos termos do seu art. 44, que impôs aos fabricantes e importadores a cobrança e o recolhimento, na condição de substitutos da contribuição devida pelos comerciantes varejistas. Essa MP foi reeditada por diversas vezes, culminando na edição da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que manteve em seu art. 43 idêntica transcrição. Contudo, a substituição tributária das operações com veículos automotores foi tacitamente revogada com a edição da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, que concentrou a tributação nas pessoas dos fabricantes e importadores de máquinas, veículos e autopeças, denominada de tributação monofásica ou concentrada. Os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.485, de 2002, após as alterações introduzidas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, trazem a seguinte redação:

***"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.*

*(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)"*

*"****Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores****, relativamente às vendas dos* ***produtos relacionados nos Anexos I e II*** *desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o* ***PIS/PASEP*** *e da* ***COFINS*** *às alíquotas de:*

Documento nato-digital

*(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

*II - **2,3%** (dois inteiros e três décimos por cento) e **10,8%** (dez inteiros e oito décimos por cento), respectivamente, nas **vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores.**(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

*§ 2º **Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS**, relativamente à receita bruta auferida por **comerciante atacadista ou varejista**, com a venda dos **produtos de que trata:***

*(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

I - **o caput deste artigo**; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - **o caput do art. 1º desta Lei**, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)" (Negritou-se).

Portanto, como se vê nos dispositivos transcritos, o regime de incidência monofásica instituído pela Lei nº 10.485, de 2002 atribuiu a qualidade de contribuinte aos fabricantes e importadores de veículos e das autopeças mencionadas em seus Anexos I e II, concentrando neles portanto a tributação das receitas auferidas na comercialização desses produtos. Já as receitas de venda obtidas pelas concessionárias foram desoneradas com a aplicação da alíquota zero.

Por sua vez, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro 2002, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ao criar o sistema da não cumulatividade para o PIS e à Cofins, respectivamente, excluiu dessa novel sistemática determinadas receitas, cuja apuração deveria ser realizada nos termos da legislação anterior, dentre estas a que concentrava a tributação monofásica. Manteve-se, dessa forma, a forma de tributação contida na Lei nº 10.485, de 2002, uma vez que foi excluída do regime da não cumulatividade a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores de veículos automotores (inciso III do § 1º do art. 2º) e, no caso de vendas para comerciante atacadista ou varejista, autopeças relacionadas no Anexo I e II da Lei nº 10.485, de 2002 (inciso IV do § 1º do art. 2º).

Já quanto à possibilidade de creditamento, as referidas Leis estabeleceram normas específicas para o segmento de veículos automotores e peças automotivas, destacando o disposto no art. 3º, inciso I, de ambas as Leis:

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) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Grifou-se).

A exclusão para a utilização de créditos compreende as vendas submetidas à incidência monofásica (alínea "a") e os bens (mercadorias e produtos) que são revendidos pela interessada, quais sejam, os veículos das

Documento nato-digital

posições 87.03 e 87.04 da TIPI, dentre outras, e as autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002 (alínea "b"). Assim, por haver retirado da base de cálculo as receitas das revendas dos produtos listados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, não foi permitido que os revendedores desses produtos se creditassem quando da entrada desses produtos, ou seja, do crédito nas operações de vendas realizadas pelos produtores ou importadores. Até esse ponto, não há qualquer contestação, estando clara a vedação contida na legislação para o desconto de créditos calculados em relação a tais mercadorias.

Veja-se que o inciso IV do § 3º do art. 1º a que se refere a letra "a" do dispositivo tratava da "incidência monofásica" e passou com a redação da Lei nº 10.865, de 2004 a corresponder a "venda de álcool para fins carburantes". No entanto, a alínea "b" manteve-se, vedando a utilização de créditos em relação às mercadorias e aos produtos referidos no § 1º do art. 2º que relaciona os veículos classificados nos códigos "84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06" da TIPI e autopeças relacionadas no Anexo I e II, que é o caso da interessada.

Destarte, não tem fundamento a sua conclusão de que somente os produtores e importadores estão impedidos da manutenção dos créditos, o que não se aplicaria aos revendedores. E isso porque a legislação está direcionada tão-somente às mercadorias e aos produtos ali referidos, se aplicando a todas as pessoas jurídicas que os comercializem, não sendo relevante se se tratam de produtores, importadores ou revendedores.

A argumentação da interessada decorre ainda com a edição da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (resultado da conversão da MP nº 206, de 2004 – artigo 16), que estabelece, em seu art. 17, que "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", entendendo, que, a partir daí, permitiu-se o creditamento para quem efetuava vendas com alíquota zero, que é o seu caso.

À primeira vista, percebe-se que tais operações poderiam estar inseridas no comando geral do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, porque as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista de veículos automotores e peças (§ 2º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004) estavam reduzidas a 0% (zero por cento), o que possibilitaria, a princípio, o creditamento pretendido. Entretanto, não se pode analisar isoladamente esse dispositivo. Deve-se, sim, realizar uma interpretação sistemática da norma tributária. Nesse sentido, embora tenha havido, de fato, a permissão para manutenção do crédito pelo vendedor, quando ocorrerem vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, deve-se atentar, no caso, para a regra específica estabelecida no artigo 3º, inciso I, letra "b" das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, que, de forma taxativa, **veda a utilização de créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda nas hipóteses do § 1º do seu artigo 2º**, ou

Documento nato-digital

seja, veículos das posições 87.03 e 87.04 da TIPI, dentre outras, e as autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002.

E esse é o entendimento que deve prevalecer, uma vez que, ainda que se trate de dispositivo editado anteriormente, não foi revogado pelo artigo 17 da Lei 11.033, de 2004, como entende a interessada. De fato, a Lei nº 11.033, segundo disposição constante em seu art. 6º, alterou apenas os arts. 8º e 28 da Lei nº 10.865, de 2004, sem produzir nenhum reflexo na vedação prevista no art. 3º, I, "b", das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Não é por demais lembrar que, em matéria de antinomias jurídicas, o princípio da especialidade sempre prevalece sobre o cronológico. Trata-se do clássico preceito que a disposição geral não revoga a especial. Daí se segue que o art. 3º, I, "b", das referidas Leis, por constituir norma especial, jamais poderia ser revogado pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que possui caráter essencialmente genérico.

Portanto, ao contrário do entendimento da interessada, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não revogou tacitamente os dispositivos vigentes e tampouco tem o alcance de manter créditos quando a lei os veda expressamente, dentre os quais se incluem os créditos decorrentes da aquisição para revenda de veículos das posições 87.03 e 87.04 da TIPI, dentre outras, e as autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002.

Por isso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na edição da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, que consolidou a legislação acerca da incidência monofásica do PIS e da Cofins, nos seguintes termos:

**Art. 1º** Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) incidentes sobre a comercialização no mercado interno e sobre a importação de:

(...)

IX - máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06, da Tipi;

(...)

XI - autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, e alterações posteriores.

(...)

**Art. 26.** Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, a pessoa jurídica pode descontar, do valor das contribuições decorrente de suas vendas, créditos relativos a:

**(**...)

**§ 5º Não gera direito a créditos o valor:**

I - de mão-de-obra pago a pessoa física;

Documento nato-digital

II - de aquisições de bens ou serviços não alcançadas pela incidência das contribuições ou sujeitas à alíquota de 0% (zero por cento);

III - de aquisições de bens ou serviços efetuadas com isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota de 0% (zero por cento), isentos ou não alcançados pela incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e **IV - da aquisição no mercado interno, para revenda, dos produtos relacionados no art. 1º, ressalvado o disposto no art. 27.**

(...)

**Art. 27.** A pessoa jurídica fabricante das máquinas e dos veículos, de que trata o inciso IX do art. 1º, que apura a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos relativos à aquisição, para revenda, das autopeças de que trata o inciso XI do referido art. 1º.

(...)

**Art. 38. Ressalvado o disposto no inciso IV do § 5° do art. 26**, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota de 0% (zero por cento) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pela pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa das contribuições, dos créditos vinculados a essas operações.

Assim, conclui-se que está correto o procedimento da autoridade administrativa que indeferiu o seu pedido, uma vez que não é possível o aproveitamento de créditos de PIS e da Cofins originários de aquisições de veículos sujeitos ao regime monofásico de tributação. Aliás, esse é o entendimento da Administração, como se extrai, por exemplo, da Solução de Consulta nº 297, de 01/09/2008, da 8ª Região Fiscal, que teve a seguinte ementa:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.*

*A aquisição de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, para revenda, quando feita por comerciante atacadista ou varejista desses produtos, não gera para esses adquirentes direito a crédito da Cofins, dada a expressa vedação constante do art. 3º, I, "b", da Lei nº 10.833, de 2003. Sendo assim, é incabível cogitar-se da possibilidade de manutenção de crédito nessas operações tendo por base o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, uma vez que, por força da referida vedação legal, esses créditos, de direito, sequer existem. A manutenção de créditos da contribuição, nas hipóteses autorizadas por lei, tem por pressuposto necessário a possibilidade legal do respectivo crédito. Não se verificando esse pressuposto, não há existência de crédito e, por conseguinte, não há que se falar em manutenção.*

Então pode-se afirmar que a aquisição de produtos monofásicos para revenda de veículos automotores e autopeças constitui exceção à regra geral da não cumulatividade, não gerando créditos no período pretendido, por força da vedação contida no art. 3º, inciso I, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, razão também porque não se aplica às operações com esses produtos o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

De fato, a Lei nº 10.865/2004, ao modificar o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não autorizou o crédito de produtos monofásicos adquiridos para revenda (hipótese do inciso I, "b", do artigo 3º). O mesmo fizeram as redações

Documento nato-digital

originais das leis que instituíram a não-cumulatividade, cujo inciso IV do § 3º do artigo 1º já trazia a vedação ao crédito de todos os produtos submetidos à incidência monofásica das contribuições. Ou seja, a restrição para creditamento deixou de ser o inciso I do art. 3º, para ser a alínea "b" do mesmo inciso e artigo, por conta da alteração da redação do inciso IV do § 3º do do art. 1º.

Por fim, quanto às alterações trazidas pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, aludida na manifestação de inconformidade, não se aplica ao caso aqui tratado, porquanto o art. 42 da aludida lei diz respeito à revogação do inciso IV do § 3º do art. 1º e da alínea "a" do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e também da Lei nº 10.833, 2003. Ora, esses dispositivos contemplavam a venda de álcool para fins carburantes. Explicando: quando da edição das Leis nºs 10.637 e 10.833, o inciso IV do § 3º do art. 1º referiam-se, de fato, à "*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*"; ocorre que com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, o referido inciso ficou alterado para "*IV - de venda de álcool para fins carburantes*". Por isso, quando da revogação desse inciso pela Lei nº 11.727, de 2008, estava se tratando, na verdade, da venda de álcool para fins carburantes e não de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06, da Tipi. Além do mais, essa revogação trazida pelo art. 42 da Lei nº 11.727, de 2008, passou a vigorar em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 2008, que passa ao largo dos períodos analisados: 3º trimestre/2004 ao 1º trimestre/2008.

Ademais, cabe lembrar que a tributação monofásica não se confunde com a apuração cumulativa. O enquadramento ao regime de apuração cumulativa ou não cumulativa das receitas de uma pessoa jurídica que se dedique à venda de produtos sujeitos à tributação monofásica, segue as mesmas regras de enquadramento de pessoas jurídicas que não comercializem produtos monofásicos. Por isso, a tributação monofásica também tem natureza não cumulativa quando a pessoa jurídica está submetida ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, como é o caso dos autos. E isso lhe permite o aproveitamento de créditos, o que é inerente ao regime da não cumulatividade. Mas, é óbvio, que somente em relação aos créditos que são passíveis de utilização, como os listados no art. 3º da Lei nº 10.833, dentre eles energia elétrica, aluguéis, depreciação. E não em relação aos créditos que tem sua utilização vedada expressamente, tal como em relação aos veículos e autopeças adquiridos para revenda, como discutido anteriormente.

Isso posto, voto no sentido de manter o indeferimento do pleito da interessada, em virtude da vedação existente sobre o aproveitamento de crédito sobre a aquisição de veículos automotores e de autopeças."

O único argumento de defesa não tratado pela decisão recorrida foi o seguinte:

"No que tange as vendas dos produtos e mercadorias arroladas no § 1°, do art. 2°, da Lei n° 10.833/03, **somente os produtores e importadores** estão impedidos da manutenção dos créditos, **o que não se aplica aos revendedores das mesmas mercadorias e produtos.**

Ou seja, no que diz respeito às vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, **máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI (art. lo da Lei no 10.485), somente os produtores e importadores** estão impedidos da manutenção dos créditos, o que não se aplica aos revendedores das mesmas mercadorias adquiridas no mercado interno.

Documento nato-digital

> Tanto é verdade que durante o período de sua vigência a MP nº 413, de 03 de janeiro de 2008, o Governo tentou estender a vedação aos ***"distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § lo do art. 2o desta Lei."*** (. . .) Ocorre que essa alteração proposta pela MP 413/2008 não foi aprovada pelo Congresso Nacional, razão pela qual permaneceu íntegro o texto original do art. 3° da Lei n0 10.637/2002."

A alegação não procede.

A vedação ao direito ao crédito encontrava-se em vigor e disposta de forma expressa na alínea "b" do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03, que se remete aos produtos mencionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833/03, sendo irrelevante a condição de importador, produtor ou revendedor.

Por fim, cumpre mencionar que esta turma, por meio do Acórdão nº 3301-009.678, da lavra do i. Conselheiro José Adão Vitorino de Morais, de 23/02/21, decidiu não reconhecer os créditos derivados de produtos sob o regime monofásico.

Com base no acima exposto, nego provimento às alegações de defesa.

> **"II.iii. DA VERDADEIRA INCIDÊNCIA PLURIFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS. DA INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA E CASUÍSTICA DA RFB SOBRE O ALCANCE DO ART. 17 DA LEI No 11.033/04 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA."**

Neste tópico, em síntese, alega o seguinte:

> "(. . .)
>
> Com efeito, o entendimento da Autoridade Fiscal não tem sustentação jurídica pelos fundamentos a seguir:
>
> 1) Primeiramente, como já demonstrado em linhas atrás somente os regimes previstos nas Leis nº 11.116/2005 (biodiesel) e a Lei no 10.560/2002 (querosene de aviação) podem ser realmente considerados monofásicos, ou seja, com incidência única. Todos os demais, inclusive o da Lei no 10.485/2002 (automóveis e autopeças) são regimes de tributação plurifásicos ou polifásicos com alíquotas diferentes: majoradas ao fabricante/importador e alíquota zero aos distribuidores, atacadistas e varejistas. Assim, uma vez que esses produtos não são, por essência, monofásicos, mas somente chamados assim, a eles não se aplica a restrição contida no art. 3°, I, "b" da Lei n° 10.833/2003, alterada pela Lei nº 10.865/2004.
>
> Ora, se há incidência das contribuições sociais na aquisição de produtos sujeitos ao regime "monofásico" deve haver o correspondente direito a sua dedução ou compensação aos seus respectivos adquirentes, a fim de se afastar o acúmulo de carga tributária durante o ciclo econômico, que é a finalidade perseguida num regime não cumulativo.
>
> 2) O segundo fundamento diz respeito à aplicação dos efeitos do art. 17 da Lei no 11.033/2004 nos regimes apelidados de "monofásicos". O citado dispositivo legal revogou todas as disposições em sentido contrário contidas na legislação anterior, uma vez que expressamente autoriza o desconto dos créditos, já que os contribuintes que revendem bens sujeitos à tributação dita "monofásica" foram incluídos no regime não cumulativo de contribuição ao PIS e Cofins, por expressa determinação legal contida na Lei n° 10.865/2004.

Documento nato-digital

A lógica é a seguinte. A redação do art. 3°, **I,** "b" da Lei no 10.637/2002 e art. 3°, I, "h" da Lei nº 10.833/2003 vedavam, durante sua vigência, o desconto dos créditos aqui discutidos, veja-se:

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2° a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I — bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e produtos referidos:

b) no § 1° do art. 2° desta Lei"

Posteriormente, com o advento da Lei nº 10.865/2094 os contribuintes que revendem produtos sujeitos a tributação dita "monofásica" foram incluídos no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e Cofins. Assim, com o fim de sanar a inconstitucionalidade da proibição de manter os referidos créditos, uma vez que tais contribuintes passaram a sujeitar-se ao regime não cumulativo da contribuição ao PIS e Cofins, foi editada a Lei no 11.033/2004, que em seu art. 17 permitiu a manutenção dos créditos decorrentes de bens adquiridos para revenda com saída tributada à alíquota zero.

**Conclui-se que o art. 17 da Lei no 11.033/2004 não criou novos créditos, como quer entender a Autoridade Fiscal, mas apenas permitiu a manutenção dos créditos já existentes.**

**(. . .)**

3) O terceiro fundamento que deve impedir a Autoridade Fiscal de negar ao contribuinte o direito de manutenção e aproveitamento dos créditos da contribuição ao PIS e Cofins sobre os bens adquiridos para revenda no regime "monofásico" é o respeito ao princípio da igualdade tributária.

O princípio da igualdade proíbe que seja estabelecido um tratamento diferenciado entre os contribuintes em uma mesma situação sem que haja critérios legitimadores dessa diferenciação entre os mesmos. Ou seja, para que haja discriminação, devem existir motivos razoáveis para tal. No caso em questão, inexiste motivação para o ato segregador, razão pela qual a negativa de manutenção dos créditos ora pleiteados viola o princípio da igualdade tributária, como será demonstrado a seguir.

Com efeito, o legislador instituiu o regime não cumulativo das contribuições ao PIS e Cofins, sistemática que confere ao contribuinte a possibilidade de descontar os créditos do PIS e da Cofins embutidos no valor dos bens e serviços adquiridos relativos à atividade empresarial.

Com o advento da Lei no 10.865/2004 o legislador optou por incluir o regime de tributação "monofásico", neste caso especificamente o da Lei no 10.485/2002 (automóveis e autopeças), no regime não cumulativo de contribuição ao PIS e Cofins, gerando à Autoridade Fiscal o dever de conceder o mesmo tratamento aos demais contribuintes insertos no mesmo regime. Assim também entende Rafael Nichele:

(. . .)

Assim, não pode a Autoridade Fiscal interpretar o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 de forma a restringir a aplicação das regras e benefícios do sistema não cumulativo a uma parte dos contribuintes, haja vista que os mesmos estão, por opção única do legislador, no sistema não cumulativo, sob pena de configurar desigualdade injustificada para os contribuintes que possuem saída tributada à alíquota zero, o que representa violação direta ao princípio da igualdade tributária.

Documento nato-digital

> A desigualdade está manifestada no momento em que os contribuintes sujeitos ao mesmo sistema de não cumulatividade (que gera direito a réditos em relação ao PIS e Cofins dos bens adquiridos) são, posteriormente, submetidos a regras diferentes, nas quais alguns contribuintes têm direito ao crédito e outros não o têm, sem que haja qualquer justificativa para o tratamento desigual.
>
> (. . .)"

Nego provimento aos argumentos.

Adoto os argumentos dispostos no tópico anterior, destacando que há vedação expressa ao registro de créditos na alínea "b" do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03, a qual não foi revogada pelo art. 17 da Lei nº 11.033/04.

Sobre possível afronta ao princípio constitucional da igualdade, saliento que este colegiado não tem competência para se pronunciar acerca de inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 2.

**Conclusão**

Nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Documento nato-digital