



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10183.903153/2014-77
ACÓRDÃO	3201-013.675 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	M. DIESEL CAMINHÕES E ÔNIBUS LIMITADA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

COFINS. 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, pelas revendedoras de veículos automotores, em decorrência de vedação legal expressa para o aproveitamento do crédito nas vendas submetidas à incidência monofásica, desde a sua definição.

MULTA E JUROS DE MORA. ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, E ART. 112 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

A existência de precedentes judiciais ou administrativos favoráveis à tese do contribuinte não se equipara às normas complementares previstas no art. 100 do CTN e não afasta a incidência de multa e juros de mora. O art. 112 do CTN constitui regra de interpretação das normas sancionatórias, não sendo aplicável para excluir os consectários legais em razão de controvérsia jurisprudencial.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece de alegação suscitada apenas após a interposição do Recurso Voluntário, quando a matéria não foi submetida à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não demonstrada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, rejeita-se a preliminar de nulidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Renan Gomes Rego (substituto integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente a conselheira Barbara Cristina de Oliveira Piarissi, substituída pelo conselheiro Renan Gomes Rego.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

DESPACHO DECISÓRIO

O Despacho Decisório indeferiu o Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurada no regime não cumulativo e não homologou, em consequência, as compensações declaradas nas Dcomp nºs.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente suscitou, preliminarmente, não constar do Despacho Decisório qualquer fundamentação fático-jurídica que sustente a negativa do pedido de ressarcimento e que a decisão está alicerçada em bases frágeis, negando vigência à lei

federal específica, restringindo direito assegurado por lei, violando o princípio da igualdade em razão de dar tratamento tributário diverso em razão do tipo de atividade por ela exercida e maculando a validade do ato administrativo em razão de vício em sua motivação, caracterizando cerceamento ao seu direito de defesa.

No mérito, sustentou, em síntese, que a sistemática da não cumulatividade, trazida pelas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consistente na possibilidade de dedução de valores do tributo a recolher, que permite ao contribuinte efetuar a dedução de créditos oriundos dos valores pagos a título de PIS e Cofins sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento em etapas anteriores da cadeia produtiva. Diz que a Lei nº 10.865, de 2004, alterou as alíquotas dessas contribuições incidentes sobre a receita auferida pelos comerciantes atacadistas e/ou varejistas de máquinas e veículos, reduzindo à zero, pelo fato de que tais produtos estarem sujeitos à tributação monofásica. Expõe que o recolhimento das contribuições se dá em uma única etapa da cadeia produtiva, no caso, os fabricantes ou importadores é que recolhem o valor dos tributos por toda a cadeia produtiva, pois, em relação aos comerciantes atacadistas e varejistas, a tributação passou a ser zero por cento. Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, essas receitas passaram a se submeter à sistemática da não-cumulatividade nos termos do seu art. 42. Por isso, com a edição da Lei nº 11.033, de 2004, entende que os revendedores de máquinas e veículos, quando adquirem produtos sujeitos à alíquota zero na saída, como ocorre com os sujeitos à tributação monofásica, poderão proceder à escrituração e manutenção do PIS e da Cofins decorrentes das aquisições realizadas dos fabricantes e importadores, consoante o art. 17. Cita soluções de consulta da SRF que até o ano-calendário de 2007 admitia tais créditos.

Diz que a vedação contida no art. 3º, I, da Lei nº 10.833, de 2003 (I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º) mudou com a Lei nº 10.865, que excluiu o inciso IV (produtos monofásicos) da redação original. Conclui que somente os produtores e importadores estão impedidos da manutenção dos créditos, o que não se aplica aos revendedores das mesmas mercadorias e produtos.

Salienta que o programa Dacon da RFB, quando da geração do programa 2.5, permite o lançamento de créditos não tributados no mercado interno, que é relativo aos créditos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Aduziu, ainda, que que a Receita Federal passou a partir de 2007 a adotar entendimento contrário à possibilidade de manutenção desses créditos, de forma que além de negar vigência à lei federal, passou a violar a Constituição Federal, ao desrespeitar o princípio da igualdade tributária. Isso porque a autoridade fiscal aduz como argumento para negar o direito à manutenção do crédito, que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, é meramente interpretativo e tem por objetivo evidenciar que somente o contribuinte que tenha vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não está impedido de aproveitar os créditos auferidos nas operações expressamente autorizadas pela legislação. Ou seja, afirma que somente podem gerar créditos aquelas operações que foram efetivamente tributadas na saída, o que não ocorreria nos casos de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica.

Contestou as afirmações da autoridade fiscal, argumentando que para a configuração do regime de tributação monofásico “puro” há incidência apenas na fase inicial da cadeia, não havendo operação futura a ser tributada, devendo tais hipóteses ser criadas por lei específica para este fim, conforme prevê o art. 149, § 4º, da Constituição Federal. Ocorre que nos casos das empresas optantes pela tributação com base no lucro real, as contribuições ao PIS e à Cofins estão sendo tratadas inadequadamente pela Receita Federal como regime monofásico puro, quando não o é, já que se trata de regimes de tributação plurifásicas ou polifásicas, porque ao invés de uma única incidência tributária, ocorrem múltiplas incidências com alíquotas diferenciadas ao longo da cadeia produtiva. No caso dos autos, salienta que as vendas são sim tributadas, mas a alíquotas zero e que inexistente a vedação ao creditamento de PIS e Cofins sobre a aquisição de produtos adquiridos com tributação majorada e concentrada e vendidos com tributação efetiva à alíquota zero.

Por fim, sustentou que o entendimento da autoridade fiscal não tem sustentação jurídica porque: 1) somente os regimes previstos na Lei nº 11.116, de 2005 (biodiesel), e Lei nº 10.560, de 2002 (querosene de aviação), podem ser considerados monofásicos; para a Lei nº 10.485, de 2002 (automóveis e autopeças), o regime de tributação é plurifásico ou polifásico, não se aplicando a restrição contida no art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.833, de 2003, que é destinada ao sistema monofásico; 2) que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, revogou todas disposições em sentido contrário, autorizando o descontos de créditos, já que os contribuintes que revendem bens sujeitos à tributação dita monofásica foram incluídos no regime não cumulativo do PIS e da Cofins; e 3) deve-se respeitar o princípio da igualdade tributária, que proíbe seja estabelecido um tratamento diferenciado entre contribuintes de uma mesma situação sem que haja critérios legitimadores dessa diferenciação entre os mesmos.

DECISÃO RECORRIDA

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e manteve o Despacho Decisório, deixando de reconhecer integralmente o direito creditório pleiteado pela Recorrente.

Preliminarmente, rejeitou a alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa, por entender ensejar a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No mérito, consignou que 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, pelas revendedoras de veículos automotores, em decorrência de vedação legal expressa para o aproveitamento do crédito nas vendas submetidas à incidência monofásica, desde a sua definição..

Por fim, concluiu que o julgador da esfera administrativa deve limitar-se a aplicar a legislação vigente, restando, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade ou constitucionalidade..

RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual reitera os argumentos anteriormente apresentados, requerendo o reconhecimento integral do direito creditório pleiteado.

MANIFESTAÇÃO NOS AUTOS

Em maio de 2026, a Recorrente manifestou-se nos autos alegando a ocorrência de fatos supervenientes relacionados à jurisprudência dos tribunais acerca da controvérsia discutida no presente processo. Sustenta que a discussão acerca da exigência de juros e multa pode ser suscitada em qualquer fase do processo administrativo, requerendo o afastamento desses acréscimos legais.

Defende, ainda, a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal apure a natureza dos valores registrados a título de bonificações e reembolsos recebidos da montadora, a fim de verificar se constituem mera recomposição de custos operacionais ou ajustes posteriores de preço, bem como para analisar a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre tais valores e validar os créditos correspondentes.

Subsidiariamente, caso se entenda suficiente o conjunto probatório constante dos autos, requer o reconhecimento imediato do direito creditório sobre essas rubricas, com a reforma do Despacho Decisório e a homologação integral das Declarações de Compensação vinculadas ao pedido de ressarcimento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço de parte do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

No presente caso, o Despacho Decisório indeferiu o Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurada no regime não cumulativo e não homologou, em consequência, as compensações declaradas nas Dcomp nºs.

1. MANIFESTAÇÃO NOS AUTOS - PRECLUSÃO

Após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou petição nos autos, na qual aduz razões recursais adicionais. Sustenta, em síntese, a necessidade de apuração da natureza dos valores registrados a título de bonificações e reembolsos recebidos da montadora, a fim de verificar se correspondem à mera recomposição de custos operacionais ou a ajustes posteriores de preço, bem como de analisar a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre tais valores e a legitimidade dos créditos deles decorrentes.

Não obstante, a pretensão não merece acolhimento. A matéria ora suscitada não foi deduzida na Manifestação de Inconformidade apresentada perante a DRJ, sendo suscitada apenas após a interposição do Recurso Voluntário. Trata-se, portanto, de inovação recursal, vedada no âmbito do processo administrativo fiscal, porquanto alcançada pela preclusão.

Desse modo, impõe-se o não conhecimento dessas alegações.

2. PRELIMINAR DE NULIDADE

Em sede de sustentação oral, a Recorrente suscitou a nulidade do despacho decisório, bem como a nulidade da decisão recorrida. Contudo, razão não lhe assiste, uma vez que não se verifica, no caso em análise, nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972,

Assim, rejeito as preliminares arguidas.

3. MÉRITO

Em síntese, a Recorrente defende o seu direito à manutenção dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos às aquisições de mercadorias destinadas à revenda, embora submetidas ao regime de tributação monofásica, ao argumento de que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, assegura a preservação desses créditos.

Acerca da matéria a DRJ se manifestou nos seguintes termos:

Nesse contexto, vale lembrar que a contribuição para o PIS, instituída pela Lei Complementar nº 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, a 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: (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)”

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;

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 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 vendas 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 trata 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 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:

(...)

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 § 5º 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, de 2004, ao modificar o artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não autorizou o crédito de produtos monofásicos adquiridos para revenda (hipótese do inc I, “b”, do art 3º). O mesmo fizeram as

redações 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 art. 3º, I, para ser a alínea “b” do mesmo inciso e artigo, por conta da alteração da redação do inciso IV do § 3º do art. 1º.

Por fim, 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.

Na mesma linha do entendimento adotado pela DRJ, a matéria já foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema Repetitivo nº 1.093, ocasião em que se discutiu: (i) se o benefício previsto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, restringe-se às empresas submetidas ao regime especial de tributação denominado REPORTO; (ii) se o referido dispositivo autoriza a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na sistemática de incidência monofásica; e (iii) se o regime monofásico dessas contribuições é compatível com a técnica da não cumulatividade e, consequentemente, com o aproveitamento de créditos.

Ao apreciar a controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça fixou a seguinte tese, já transitada em julgado:

1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).
2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

(grifei)

Não obstante a consistência dos argumentos desenvolvidos pela Recorrente, entendo que não merecem prosperar. A controvérsia encontra-se definitivamente pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos (Tema nº 1.093), cuja tese possui caráter vinculante e afasta a interpretação defendida pela Recorrente.

Conforme assentado pela Corte Superior, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, limita-se a autorizar a manutenção dos créditos regularmente constituídos na aquisição de bens sujeitos ao regime não cumulativo (incidência plurifásica) quando as respectivas saídas ocorrerem com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não conferindo, contudo, direito à constituição de créditos sobre o custo de aquisição de mercadorias submetidas ao regime de tributação monofásica.

Assim, ausente amparo legal para a pretensão deduzida, impõe-se a manutenção das glosas efetuadas.

4. JUROS E MULTA

Também após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente suscita, como matéria adicional, a alegada violação aos arts. 100, parágrafo único, e 112 do Código Tributário Nacional, requerendo o afastamento da multa e dos juros de mora em razão da posterior

alteração da interpretação jurídica que culminou no indeferimento do Pedido Eletrônico de Ressarcimento e da Declaração de Compensação.

Sustenta que, antes da definição da controvérsia pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Tema Repetitivo nº 1.093, havia diversos precedentes judiciais e administrativos, inclusive no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, reconhecendo o direito creditório dos contribuintes em situações análogas à dos autos. Argumenta que tais decisões, especialmente aquelas proferidas por órgão administrativo ao qual a lei atribui eficácia normativa, legitimavam a interpretação então adotada pela Recorrente, razão pela qual não seria cabível a imposição de multa e juros em decorrência da superveniente consolidação de entendimento em sentido diverso.

Defende, assim, que, à luz do disposto no parágrafo único do art. 100 e no art. 112 do CTN, ainda que se reconheça a exigibilidade do crédito tributário, deve ser afastada a incidência da multa e dos juros de mora, porquanto sua conduta encontrava amparo em orientação jurídica então prevalecente.

Quanto à admissibilidade da matéria, verifica-se que a alegação diz respeito aos consectários legais do crédito tributário, matéria de ordem pública e, portanto, passível de apreciação por este Colegiado, ainda que suscitada em momento posterior à interposição do Recurso Voluntário. Passo, assim, à sua análise.

Nesse sentido, para o exame da alegação, importa transcrever os arts. 100, parágrafo único, e 112 do Código Tributário Nacional, invocados pela Recorrente: Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo

XX

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que o parágrafo único do art. 100 do CTN afasta a imposição de penalidades e juros apenas quando o contribuinte tiver observado normas complementares editadas pela Administração Tributária, nas hipóteses ali expressamente previstas. A mera existência de precedentes judiciais ou administrativos favoráveis à tese defendida pela Recorrente, ainda que oriundos deste Conselho, não se equipara às normas complementares referidas no dispositivo, nem autoriza, por si só, o afastamento dos consectários legais.

Também não procede a alegação fundada no art. 112 do CTN. O referido dispositivo estabelece regra de interpretação das normas que definem infrações ou cominam penalidades, não sendo aplicável para afastar multa e juros em razão da existência de controvérsia jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária.

Por fim, a posterior consolidação da matéria pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Tema Repetitivo nº 1.093, não configura alteração de orientação normativa da Administração Tributária apta a atrair a aplicação do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Assim, inexistindo fundamento legal para o afastamento da multa e dos juros de mora, rejeito a alegação.

5. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Rejeito, ainda, o pedido de conversão do julgamento em diligência. A realização de diligência constitui faculdade do órgão julgador, somente se justificando quando imprescindível ao esclarecimento de fatos relevantes para a formação do convencimento. No presente caso, os elementos constantes dos autos são suficientes para o exame da controvérsia, inexistindo qualquer lacuna probatória que justifique o retorno dos autos à origem, motivo pelo qual a diligência pretendida se revela desnecessária.

6. CONCLUSÃO

Diante do exposto, não conheço de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

ACÓRDÃO 3201-013.675 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10183.903153/2014-77

DOCUMENTO VALIDADO