



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.903021/2013-66  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.357 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2024  
**Recorrente** MONACO DIESEL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DIREITO CREDITÓRIO. COFINS NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE. TEMA 1.093 STJ

O art. 17, da Lei nº. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior ao art. 3º, inciso I, alínea b, da Lei nº. 10.833/2003, não revogou as vedações nele previstas, não sendo permitida a constituição de créditos da Cofins relativo a aquisição de bens para revenda sujeitos à tributação monofásica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da DRJ, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em oposição ao Despacho Decisório eletrônico que não homologou compensação declarada em DCOMP e indeferiu pedido de restituição de créditos de PIS e Cofins.

Conforme consta do Parecer SEORT/DRF/BEL n.º 0150 de 14/02/2014, autoridade competente sustentou que a contribuinte adquire para revenda veículos sujeitos à tributação de PIS e Cofins concentrada no fabricante e importador, nos termos do art. 1.º da Lei n.º 10.485/2005, estando sujeita à alíquota de 0%. Afirma, portanto, que, nos termos do art. 3.º, I, b, da Lei n.º 10.637/2002, não há permissão para que a contribuinte tome os créditos relativos as aquisições por ela relacionadas.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade alegando:

- preliminarmente, vício de motivação do Despacho Decisório por ausência de fundamentação ou motivo legal que respaldasse o não reconhecimento dos créditos decorrentes da aquisição de bens sujeitos à alíquota zero na saída, o que teria causado grave cerceamento de seu direito de defesa;
- no mérito, que o recolhimento do PIS e da Cofins em uma única etapa da cadeia produtiva e a redução da alíquota a zero em relação aos atacadistas e varejistas não significa ausência de tributação nas operações de aquisição dos produtos;
- que a vedação aos créditos nos casos de incidência monofásica, bem como dos produtos constantes da Lei n.º 10.485/2002, apenas prevalecia enquanto vigorava a redação original do art. 3.º, §3.º, da Lei n.º 10.833/2003.
- que a exceção se aplica apenas a produtores ou importadores das mercadorias arroladas nos incisos do §1.º, do art. 2.º da Lei n.º 10.833/2003, não se aplicando aos seus revendedores;
- que o art. 17 da Lei n.º 11.033/04, por ser norma posterior que regula a mesma matéria teria revogado o comando do art. 3.º, I, b, da Lei n.º 10.833/2003, permitido a manutenção pelo revendedor dos créditos vinculados às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e da Cofins.
- a ilegalidade da Instrução Normativa SRF n.º 594/2005, por tentar limitar um direito conferido aos contribuintes pelo art. 17 da Lei n.º 11.03/2004;
- que seria inconstitucional, por violação ao princípio da igualdade, qualquer limitação à manutenção dos créditos decorrentes da venda de produtos sujeitos ao regime “monofásico”, quando o contribuinte estiver vinculado à sistemática da não cumulatividade.

A DRJ, contudo, julgou improcedente a referida Manifestação de Inconformidade, adotando os seguintes argumentos:

- preliminarmente, não haveria que se falar em nulidade do ato administrativo, uma vez que o Despacho Decisório emitido estaria amparado pelo Parecer exarado pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT, o qual demonstrou detalhadamente os motivos adotados no ato administrativo. Sustentou que o conteúdo da Manifestação de Inconformidade apresentada

pela contribuinte demonstrou o seu pleno conhecimento do motivo de indeferimento do pleito, não tendo ocorrido qualquer cerceamento ao seu direito de defesa;

- a autoridade julgadora seria incompetente para se manifestar acerca da legalidade de atos validamente editados;
- mesmo após alteração do art. 1º, §3º, IV, da Lei nº 10.485/2002, teria sido mantida a vedação contida em sua alínea “b”, relativa a utilização de créditos em relação às mercadorias e aos produtos estabelecidos no §1º do seu art. 2º, de modo que tratando a legislação tão-somente das mercadorias dos produtos ali referidos, não haveria que se falar em aplicação restrita aos seus produtores e importadores, devendo-se incluir também seus revendedores;
- 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 específica contida no art. 3º, inciso I, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, razão também porque não se aplica às operações com esses produtos o art. 17 da Lei nº 11.033/2004. Exatamente por isso, afirma inexistir qualquer ilegalidade na edição da Instrução Normativa SRF nº 594/2005.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando apenas que o seu direito ao crédito estaria amparado pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que teria revogado a vedação contida no art. 3º, inciso I, b, da Lei nº 10.833/2003.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Como relatado anteriormente, trata-se, na origem, de compensação declarada em DCOMP e pedido de restituição de créditos de PIS e Cofins, com base no art. 17, da Lei 11.033/2004.

Ocorre que, tanto o Despacho Decisório, quanto o acórdão proferido pela DRJ, indeferiram o pedido formulado pela contribuinte, ao argumento de que, nos termos do art. 3º, I, da Lei nº. 10.833/2003, seria expressamente vedada a tomada de créditos relativos a operações de aquisição de produtos monofásicos para revenda de veículos automotores e autopeças.

Transcrevo o referido dispositivo legal:

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

*I - bens adquiridos para revenda, **exceto** em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

***a) no inciso III do §3º do art. 1º desta Lei; e***

***b) nos §§ 1º e 1º -A do art. 2º desta Lei;***

Destaco também o disposto no art. 1º, §3º, III e no art. 2º, §§ 1º e 1º -A da referida lei:

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês 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:*

*(...)*

*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; (...)*

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

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

*I – nos incisos I a III do art. 4 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;*

*II – no inciso I do art. 1º da Lei no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados;*

***III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, 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, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;***

***IV – no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei;***

*V – no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, 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;*

*VI – no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de querosene de aviação;*

*X – no art. 23 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural.*

*§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.*

De forma mais clara, verifica-se que a pessoa jurídica poderá descontar do valor apurado na forma do art. 2º, os créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, ressalvadas as seguintes exceções: (a) mercadorias e produtos sujeitos à substituição tributária; e (b) mercadorias sujeitas à incidência monofásica.

O texto legal é, portanto, expresso na impossibilidade de crédito na aquisição das mercadorias sujeitas à incidência monofásica, inclusive veículos e autopeças para a posterior revenda.

No entanto, como relatado anteriormente, sustenta a Recorrente apenas que o referido art. 3º, I, da Lei n.º. 10.833/2003 teria sido revogado pelo art. 17 da Lei 11.033/2004, por constituir norma superior que regula a mesma matéria.

Não assiste, contudo, razão à Recorrente.

Em que pese se tratar de questão que foi durante muito tempo bastante controvertida, verifica-se que, recentemente, no ano de 2022, sobreveio a tese firmada no âmbito dos REspS 1.894.741/RS e 1.895.255/RS, em sede de recursos repetitivos, no sentido de que “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.”

Ambos os acórdãos restaram assim ementados:

*“RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. RATIO DECIDENDI DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, "B", DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.*

*1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber:*

*Súmula Vinculante n. 58/STF: "Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade";*

*Repercussão Geral Tema n. 844: "O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero".*

**2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, contudo permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns.10.637/2002 e 10.833/2003.**

**3. Isto porque a vedação para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (creditamento), além de ser norma específica contida em outros dispositivos legais - arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (critério da especialidade), foi republicada posteriormente com o advento dos arts. 4º e 5º, da Lei n. 11.787/2008 (critério cronológico) e foi referenciada pelo art. 24, §3º, da Lei n. 11.787/2008 (critério sistemático).**

4. Nesse sentido, inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, a saber: AgInt no REsp. n. 1.772.957 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019; AgInt no REsp. n. 1.843.428 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.05.2020; AgInt no REsp. n. 1.830.121 / RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.05.2020; AgInt no AREsp. n. 1.522.744 / MT, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24.04.2020; REsp. n. 1.806.338 / MG, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 01.10.2019; AgRg no REsp. n. 1.218.198 / RS, Rel. Des. conv. Diva Malerbi, julgado em 10.05.2016; AgRg no AREsp. n. 631.818 / CE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.03.2015.

5. Também a douta Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido, antes da mudança de orientação ali promovida pelo AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). Para exemplo, os antigos precedentes da Primeira Turma: REsp. n. 1.346.181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014; AgRg no REsp. n. 1.227.544 / PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27.11.2012; AgRg no REsp. n. 1.292.146 / PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 03.05.2012.

6. O tema foi definitivamente pacificado com o julgamento dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021) estabelecendo-se a negativa de constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (negativa de creditamento).

7. Consoante o art. 20, do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB): "[...] não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão". É preciso compreender que o objetivo da tributação monofásica não é desonerar a cadeia, mas concentrar em apenas um elo da cadeia a tributação que seria recolhida de toda ela caso fosse não cumulativa, evitando os pagamentos fracionados (dupla tributação e plurifasia). Tal se dá exclusivamente por motivos de política fiscal.

8. Em todos os casos analisados (cadeia de bebidas, setor farmacêutico, setor de autopeças), a autorização para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, além de comprometer a arrecadação da cadeia, colocaria a Administração Tributária e o fabricante trabalhando quase que exclusivamente para financiar o revendedor, contrariando o art. 37, caput, da CF/88 - princípio da eficiência da administração pública - e também o objetivo de neutralidade econômica que é o componente principal do princípio da não cumulatividade. Ou seja, é justamente o creditamento que violaria o princípio da não cumulatividade.

9. No contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts. 195, I, "b" e 239, da CF/88), atendendo ao princípio da solidariedade, recursos estes que em um momento de crise estariam sendo suprimidos do Sistema Único de Saúde - SUS e do Programa Seguro Desemprego para serem direcionados a uma redistribuição de renda individualizada do fabricante para o revendedor, em detrimento de toda a coletividade. A função social da empresa também se realiza através do pagamento dos tributos devidos, mormente quando vinculados a uma destinação social.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

10.1. 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).

10.2. 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.

10.3. 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.*

*10.4. 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.*

*10.5. 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.*

*11. Recurso especial não provido."*

(REsp n. 1.894.741/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/4/2022, DJe de 5/5/2022.)

Verifica-se, assim, que o STJ firmou entendimento no sentido de que o art. 17, da Lei 11.033/2004, ainda que posterior aos arts. 3º, §2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e Cofins sobre o custo de bens sujeitos à tributação monofásica, vedados pelas referidas leis.

Nos termos do art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF (RICARF) o referido julgado é de observância obrigatória e deverá ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, deve ser aplicado ao presente processo administrativo o entendimento do STJ fixado no julgamento dos REsps 1.894.741/RS e 1.895.255/RS.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente a decisão recorrida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara

