



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.904359/2018-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.318 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente IRMAOS TEIXEIRA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

CRÉDITO. PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO
CONCENTRADA. IMPOSSIBILIDADE.

Segundo decisão do STJ nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.768.224 - RS, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, o abatimento de crédito não se coaduna com o regime de tributação concentrada, razão pela qual não é permitido o aproveitamento de crédito sobre a aquisição de produtos que foram submetidos a esse regime de tributação.

ART. 17 DA LEI N. 11.033/2004. REGIME DE TRIBUTAÇÃO
CONCENTRADA. INAPLICABILIDADE.

Segundo decisão do STJ nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.768.224 - RS, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não se aplica aos produtos sujeitos à tributação concentrada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 81 a 95) interposto em 23/11/2020 contra decisão proferida no Acórdão 109-000.825 - 3ª Turma da DRJ09, de 09/09/2020 (e-fls. 67 a 77), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade para rejeitar a nulidade e a prescrição pleiteadas e manter o indeferimento do direito creditório pleiteado no PER n.º 33847.37869.060717.1.1.19-6830, de COFINS não cumulativa – Mercado Interno, relativo ao 4º trimestre/2014, e, em consequência, manter a não homologação da compensação declarada na Dcomp n.º 06641.04169.100717.1.3.1.9-9053, vinculada ao direito creditório pleiteado.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Trata o processo de contestação contra indeferimento de Pedido de Ressarcimento – PER n.º 33847.37869.060717.1.1.19-6830, de Cofins não cumulativa – Mercado Interno, relativo ao 4º trimestre/2014, no montante de R\$ 439.524,76, e, em consequência, não homologou as compensações declaradas na Dcomp n.º 06641.04169.100717.1.3.1.9-9053, vinculadas ao direito creditório pleiteado, conforme Despacho Decisório da DRF Belém/PA (rastreamento n.º 2668373), emitido em 10/06/2019, pela constatação da inexistência de direito ao crédito pleiteado, tendo como enquadramento legal o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, e art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2.005.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada, por intermédio de seu representante legal, apresentou, em 18/07/2019, Manifestação de Inconformidade, ressaltando inicialmente que não consta 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. Diz que, no Despacho Decisório, não se verifica qualquer fundamentação ou motivo legal para a prática do ato administrativo que indeferiu os créditos decorrentes da aquisição de bens sujeitos à alíquota zero.

Ressalta a sistemática da não cumulatividade, trazida pelas Leis n.ºs 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Diz que a vedação aos créditos nos casos de incidência monofásica, bem como dos produtos constantes da Lei n.º 10.485, de 2002, apenas prevalecia enquanto vigorava a redação original da Lei n.º 10.833, de 2003 (art. 3º, § 3º, incisos III e IV). Acredita, no

entanto, que essa situação mudou com a exclusão do inciso IV pela Lei nº 10.865, de 2004, 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); no que tange a venda de produtos e mercadorias arrolados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, somente os produtores e importadores estão impedidos da manutenção dos créditos, não se aplicando aos revendedores das mesmas mercadorias e produtos. Para corroborar esse seu entendimento, relembra que durante o período de sua vigência, o Governo, por meio da MP nº 413, de 3 de janeiro de 2008, tentou estender a vedação aos 'distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º desta Lei' mas essa proposta não foi aprovada pelo Congresso Nacional. Ressalta que a própria Receita Federal entendeu, por meio de Solução de Consultas, que a restrição aos créditos inerentes aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de vendas dos produtos constantes da Lei nº 10.485, de 2002, era aplicada apenas aos fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da nova redação do inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004. Salienta que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, por ser norma posterior, regulando a mesma matéria – alcance do direito de crédito, revogou o comando do art. 3º, I, 'b', da Lei nº 10.833, de 2003, que negava o aludido direito ao crédito.

Salienta que o programa Dacon da RFB não disponibilizava possibilidade de lançamento do crédito no Dacon, situação que veio a ser corrigida quando da geração do programa 2.5, que 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.

Enfatiza que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não criou novos créditos, como quer entender a Autoridade Fiscal, mas apenas permitiu a manutenção dos créditos existentes e que o princípio da igualdade tributária proíbe que seja estabelecido um tratamento diferenciado entre contribuintes em uma mesma situação sem que haja critérios legitimadores dessa diferenciação entre os mesmos.

Fala em prescrição, referindo-se aos arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, já que o Fisco está cobrando débitos do ano-calendário de 2005 em setembro de 2013, portanto, 8 (oito) anos após o fato gerador.

Por fim, requer seja julgada procedente a Manifestação de Inconformidade, para declarar a nulidade do Despacho Decisório, por evidente vício de validade que ocasionou cerceamento ao exercício do regular do direito de defesa e da prescrição evidenciada, e que seja declarado a comerciante de produtos sujeitos à tributação monofásica o direito à manutenção dos créditos de PIS e Cofins decorrentes dos produtos adquiridos para revenda, com base no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 109-000.825 - 3ª Turma da DRJ09, resultou em uma decisão de improcedência da Manifestação de Inconformidade, tendo se ancorado nos seguinte fundamentos:

- a) que não houve cerceamento do direito de defesa e nem restou caracterizada nulidade do ato administrativo;
- b) que a motivação do Despacho Decisório está clara no sentido que a empresa interessada não se enquadrava dentre os requisitos ali previstos para apropriação e/ou manutenção dos créditos decorrente de suas receitas;
- c) que falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade de atos validamente editados;

- d) que 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 a tributação das receitas auferidas na comercialização desses produtos, enquanto que as receitas de venda obtidas pelas concessionárias foram desoneradas com a aplicação da alíquota zero;
- e) que as Leis nºs 10.637, 2002, e Lei nº 10.833, 2003, ao criarem o sistema da não cumulatividade das Contribuições, excluíram dessa sistemática determinadas receitas, cuja apuração deveria ser realizada nos termos da legislação anterior, dentre elas as sujeitas à tributação monofásica;
- f) que 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, cuja 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”);
- g) que por terem sido retiradas 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;
- h) que a alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, veda 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;
- i) que não tem fundamento a conclusão de que somente os produtores e importadores estão impedidos da manutenção dos créditos, o que não se aplicaria aos revendedores, uma vez que 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;
- j) que, à primeira vista, as operações poderiam estar inseridas no comando geral do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, porque as alíquotas das Contribuições 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 zero, o que possibilitaria, a princípio, o creditamento pretendido, mas que em uma interpretação sistemática da norma tributária, deve-se atentar, no caso, para a regra específica estabelecida alínea “b” do inciso I do art. 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;

- k) que, ainda que se trate de dispositivo editado anteriormente, o disposto na alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nos 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não foi revogado pelo art. 17 da Lei 11.033, de 2004, como entende a interessada;
- l) que em matéria de antinomias jurídicas o princípio da especialidade sempre prevalece sobre o cronológico;
- m) que 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;
- n) que não se vislumbra qualquer ilegalidade na edição da Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005, que consolidou a legislação acerca da incidência monofásica das Contribuições e que disciplinou, em seu inciso IV do § 5º do art. 26 que não gera direito a crédito das Contribuições o valor da aquisição no mercado interno, para revenda, 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, com exceção da pessoa jurídica fabricante que apura as Contribuições no regime de não-cumulatividade, que pode descontar créditos relativos à aquisição, para revenda, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002;
- o) 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;
- p) que a exigência descrita no Despacho Decisório – Detalhamento da Compensação está amparada pelo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996;
- q) que não há que se falar em aplicação do art. 173 do CTN, uma vez que não se trata de lançamento de ofício, onde se esperaria que fosse constituído o crédito tributário pelo lançamento antes do prazo decadencial de cinco anos contados da data do fato gerador da obrigação tributária; e
- r) que não houve a propalada prescrição na cobrança do crédito tributário, inserto no art. 174 do CTN, uma vez que o início da contagem do prazo de cinco para ação dessa cobrança está, no caso, vinculada à ciência do Despacho emitido pela autoridade fazendária que não homologou a compensação declarada.

Cientificada da decisão da DRJ em 06/01/2021 (Despacho de Encaminhamento na e-fl. 111), a empresa já havia interposto Recurso Voluntário em 23/11/2020 (Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 79), argumentando, em síntese:

- a) que com a Lei nº 10.865, de 2004, as alíquotas das Contribuições incidentes sobre a receita auferida pelos comerciantes atacadistas e/ou varejistas 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 foram reduzidas a zero, pelo fato de tais produtos estarem sujeitos à tributação monofásica;
- b) que nos termos das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, as receitas decorrentes da venda dos produtos sujeitos à tributação monofásica, para efeito de apuração das Contribuições, não se enquadravam no regime instituído por tais Leis;
- c) que com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, as referidas receitas passaram a se submeter à sistemática da não-cumulatividade, nos termos do art. 42;
- d) que com o advento da Lei nº 11.033, de 2004, os revendedores de máquinas e veículos classificados nos códigos antes referidos, quando adquirem produtos sujeitos à alíquota zero na saída, como é o caso dos sujeitos à tributação monofásica, poderão proceder à escrituração e manutenção das Contribuições decorrentes das aquisições realizadas dos fabricantes e importadores, uma vez que o art. 17 autoriza a manutenção pelo revendedor dos créditos decorrentes de venda com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência;
- e) que após a Lei nº 11.116, de 2005, foi possibilitado aos contribuintes, no caso de obterem saldo credor das Contribuições decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero na saída, de procederem à extinção do crédito tributário por meio de compensação;
- f) que a vedação aos créditos nos casos de incidência monofásica apenas prevalecia enquanto em vigor a redação original da Lei nº 10.833, de 2003, em especial os incisos III e IV do § 3º do art. 1º;
- g) que a situação mudou com a Lei nº 10.865, de 2004, que excluiu o inciso IV da redação original do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, que vedava crédito sobre aquisição dos produtos sujeitos à tributação monofásica;
- h) que após a alteração promovida pela Lei nº 10.865, de 2004, na Lei nº 10.833, de 2003, restaram excetuados do direito ao crédito as mercadorias e produtos referidos na nova redação dos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no § 1º do art. 2º;
- i) que em relação aos produtos e mercadoria arrolados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, somente os produtores e importadores estão impedidos à manutenção dos créditos, o que não se aplica aos revendedores das mesmas mercadorias e produtos;
- j) que o STJ, ao decidir acerca do tema no AgRg no RE nº 1.051.634 – CE, manifestou-se no sentido de entender possível a tomada de crédito sobre produtos monofásicos;

- k) que a RFB passou, a partir de 2007, a adotar entendimento contrário à possibilidade de manutenção dos créditos aqui discutidos, de forma que além de negar vigência à Lei Federal, passou a violar a Constituição Federal, ao desrespeitar o princípio da igualdade tributária previsto em seu art. 150, II;
- l) que nos casos das empresas optantes pela tributação com base no lucro real, as Contribuições estão sendo tratadas inadequadamente pela RFB como regime monofásico puro, quando, na verdade não o são, uma vez que na maioria dos casos, o que se verifica é que se tratam de regimes de tributação plurifásicas ou polifásicas, ou seja, ao invés de uma única incidência tributária, ocorrem múltiplas incidências com alíquotas diferenciadas ao longo da cadeia, tudo de acordo com o art. 195, § 9º da CF;
- m) que dentre esses regimes de tributação equivocadamente denominados de “monofásicos” está o da Lei nº 10.495, de 2002, que regulamenta a tributação de automóveis e autopeças, onde a receita auferida pelo fabricante ou importador decorrente das operações com as mercadorias lá relacionadas se sujeitam a uma alíquota majorada das Contribuições, enquanto que os distribuidores, atacadistas e varejistas se sujeitam a uma tributação com alíquota zero;
- n) que no caso em questão a venda é tributada à alíquota zero;
- o) que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, revogou a vedação contida no art. 3º, I, “b” da Lei nº 10.833/2003, por ser absolutamente incompatível com a sistemática não cumulativa das Contribuições; e
- p) que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não criou novos créditos, mas apenas permitiu a manutenção dos créditos já existentes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Do crédito relativo aos produtos sujeitos à tributação concentrada

A recorrente atua no ramo de comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, peças e acessórios, loja de conveniência e serviços automotivos, com revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Dentro dessa sistemática, esses produtos sofrem uma única tributação em relação às Contribuições, sendo os importadores e os produtores os responsáveis pelo seu recolhimento. Os demais elos da cadeia de comércio, como é o caso da recorrente, não recolhem qualquer

Contribuição sobre a receita bruta decorrente da revenda desses produtos, uma vez que a Lei nº 10.485, de 2004, desde as alterações promovidas pela Lei nº 10.865, de 2004, reduziu as alíquotas a zero.

~~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. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados nos códigos 73.09, 7310.29, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.06 e 8716.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relativamente à receita bruta decorrente de venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o Programa 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 12.973, de 2014)

.....

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)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído 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 deste artigo, 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. (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)

.....

Art. 5º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Parágrafo único. Fica reduzida a 0% (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente à receita bruta da venda dos produtos referidos no caput, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas.

Não havendo Contribuição a ser recolhida pela revenda desses produtos, a discussão se volta para o aproveitamento de créditos. E no presente processo, de forma específica, essa discussão está restrita à possibilidade de aproveitamento de crédito das Contribuições sobre os próprios produtos adquiridos para revenda e sujeitos à tributação concentrada, objeto de glosa por parte da fiscalização.

A recorrente, para sustentar o direito ao crédito pleiteado, segue uma linha histórica de publicação de leis e tenta construir seu raciocínio a partir da interpretação de diversos dispositivos nelas introduzidos.

Por entender que se torna mais didático, realizarei a análise dos argumentos da recorrente, dentro do possível, na ordem em que foram apresentados no Recurso Voluntário, comentando-os de forma individualizada.

1) Das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003

A recorrente explica que, com o advento das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, as empresas optantes pelo lucro real passaram a se sujeitar à apuração das Contribuições por meio da sistemática da não-cumulatividade, que “consiste na possibilidade de dedução de valores do tributo a recolher, uma vez que é permitido ao contribuinte efetuar a dedução de créditos oriundos dos valores pagos a título de tais contribuições sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento em etapas anteriores da cadeia produtiva”.

Quanto a isso, não tenho qualquer observação a fazer.

2) Da Lei nº 10.865, de 2004

A recorrente afirma que a Lei nº 10.865, de 2004, que promoveu várias alterações nas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, reduziu a zero “as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita auferida pelos comerciantes atacadistas e/ou varejistas 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”, “pelo fato de tais produtos estarem sujeitos a tributação “monofásica”, nos termos do art. 3º, § 2º, II e art. 1º, da Lei nº 10.485/02”, e diz que isso “não significa (...) que esta operação não sofre tributação, ela somente é tributada a 0% (zero por cento)”.

Nesse aspecto, também não tenho maiores comentários a fazer, uma vez que foi efetivamente a Lei nº 10.865, de 2004, que, alterando a Lei nº 10.485, de 2002, concentrou a tributação na figura do importador ou do produtor, não só para as máquinas e veículos referidos no parágrafo anterior, mas também para as autopeças constantes nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, e para os pneumáticos (pneus e câmaras de ar), estabelecendo uma alíquota zero das Contribuições nas etapas seguintes da cadeia.

A recorrente acrescenta que, “nos termos das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, as receitas decorrentes da venda dos produtos sujeitos a tributação “monofásica”, para efeito de apuração do PIS e da COFINS, não se enquadravam no regime instituído por tais Leis”, mas que, “com o advento da Lei nº 10.865/04, as referidas receitas passaram a se submeter à sistemática da não-cumulatividade, nos termos do seu artigo 42”.

Esse é o primeiro equívoco da recorrente. A uma, porque o art. 42 da Lei nº 10.865, de 2004, não tem o alcance por ela pretendido. A duas, porque há uma diferença abissal entre o regime de tributação concentrada (monofásica) e o regime da não cumulatividade, criado para atuar nos tributos plurifásicos, de tal forma que cada um segue o seu próprio caminho, embora haja situações de tangenciamento. Exploreemos esses pontos.

Sobre o art. 42 da Lei nº 10.865, de 2004, vejamos inicialmente a sua literalidade:

Art. 42. Opcionalmente, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que auferirem receitas de venda dos produtos de que tratam os §§ 1º a 3º e 5º a 9º do art. 8º desta Lei poderão adotar, antecipadamente, o regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. (Vide Lei nº 10.925, de 2004) (Vigência)

§ 1º A opção será exercida até o dia 31 de maio de 2004, de acordo com as normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, produzindo efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia 1º de maio de 2004.

§ 2º Não se aplicam as disposições dos arts. 45 e 46 desta Lei às pessoas jurídicas que efetuarem a opção na forma do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

Esse art. 42, definitivamente, não está dizendo que se aplica o regime da não cumulatividade para as receitas auferidas com a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, como quer fazer crer a recorrente.

Para entender o seu significado, precisamos dar um passo atrás e encontrar o objeto principal da Lei nº 10.865, de 2004, que está descrito em sua própria ementa, onde fica claro que estamos ali tratando, principalmente, das Contribuições incidentes sobre a importação de bens e serviços.

É claro que outras matérias foram tratadas na Lei, como aquela, por exemplo, que altera a Lei nº 10.485, de 2002, para introduzir a tributação concentrada para as máquinas e veículos, para as autopeças dos Anexos I e II e para os pneumáticos. Por isso a ementa traz, ao final, o conhecido “e dá outras providências”.

Mas em relação às Contribuições incidentes sobre a importação, vemos no caput do art. 8º, na redação original da Lei nº 10.865, de 2004, uma alíquota geral estabelecida no percentual de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e no percentual de 7,6% para a Cofins-Importação:

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

Para o que interessa a este processo, vemos ainda, nos §§ 3º, 5º e 9º desse mesmo art. 8º, também na redação original da Lei nº 10.865, de 2004, que, no caso de importação de máquinas e veículo, de pneumáticos e de autopeças, as alíquotas foram estabelecidas no percentual, respectivamente, de 2%, 2% e 2,3% para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e no percentual, também respectivamente, de 9,6%, 9,5% e 10,8% para a Cofins-Importação, as mesmas alíquotas estabelecidas pelo art. 36 para a tributação concentrada desses produtos:

Art. 8º

.....

§ 3º Na importação 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, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

I - 2% (dois por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

.....

§ 5º Na importação dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da NCM, as alíquotas são de:

I - 2% (dois por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento), para a COFINS-Importação.

.....

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:

I - 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 10,8% (dez inteiros e oito décimos por cento), para a COFINS-Importação.

.....

Art. 36. Os arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras 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, 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.

....." (NR)

"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:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante:

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados;

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.

§ 1º Fica o Poder Executivo autorizado, mediante decreto, a alterar a relação de produtos discriminados nesta Lei, inclusive em decorrência de modificações na codificação da TIPI.

§ 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:

I - o caput deste artigo; e

II - o caput do art. 1º deste artigo, 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.

§ 3º Os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica fabricante dos produtos relacionados no art. 1º desta Lei a pessoa jurídica fornecedora de autopeças, exceto pneumáticos e câmaras-de-ar, estão sujeitos à retenção na fonte da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 4º O valor a ser retido na forma do § 3º deste artigo constitui antecipação das contribuições devidas pelas pessoas jurídicas fornecedoras e será determinado mediante a aplicação, sobre a importância a pagar, do percentual de 0,5% (cinco décimos por cento) para a contribuição para o PIS/PASEP e 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para a COFINS.

§ 5º Os valores retidos deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional até o 3º (terceiro) dia útil da semana subsequente àquela em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora de autopeças.

§ 6º Na hipótese de a pessoa jurídica fabricante dos produtos relacionados no art. 1º desta Lei revender produtos constantes dos Anexos I e II desta Lei, serão aplicadas, sobre a receita auferida, as alíquotas previstas no inciso II do caput deste artigo." (NR)

"Art. 5º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam sujeitas ao

pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento), respectivamente.

....." (NR)

O art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, por sua vez, insere essas Contribuições incidentes sobre a importação no regime da não cumulatividade ao permitir o aproveitamento do crédito relativo às importações sujeitas ao pagamento das Contribuições, com uma alíquota aplicável, pela redação original, prevista no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. O § 8º desse mesmo art. 15 diz que devem ser observadas as disposições do art. 17 quando se tratar de importação, entre outras, de máquinas e veículos, de autopeças e de pneumáticos:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis ns. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

.....

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

.....

§ 8º As pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir, devem observar as disposições do art. 17 desta Lei:

I – produtos dos §§ 1º a 3º e 5º a 7º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;

.....

Já o art. 17 da Lei nº 10.865, de 2004, disciplina que, entre outras, as pessoas jurídicas importadoras de máquinas e veículos, autopeças e pneumáticos poderão descontar créditos em relação a esses produtos com a aplicação da alíquota aplicável na tributação concentrada:

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º e 5º a 10 do art. 8º desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:

I - dos §§ 1º a 3º e 5º a 7º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;

.....

§ 2º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda, no mercado interno, dos respectivos produtos, na forma da legislação específica, sobre o valor de que trata o § 3º do art. 15 desta Lei.

.....

Resumindo o que vimos até aqui, a Lei nº 10.865, de 2004, em sua redação original, instituiu as Contribuições incidentes sobre as importações, estabelecendo uma alíquota de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6% para a Cofins (art. 8º), permitindo um aproveitamento de crédito calculado com a aplicação dessas mesmas alíquotas (art. 15).

Essa mesma Lei instituiu a tributação concentrada para as máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06 da NCM, para as autopeças constantes no Anexo I e II da Lei nº 10.485, de 2002, e para os produtos pneumáticos (pneus e câmaras de ar), estabelecendo as alíquotas, respectivamente, de 2%, 2,3% e 2% para a Contribuição para o PIS/Pasep e, respectivamente, de 9,6%, 10,8% e 9,5% para a Cofins (art. 36). Estabeleceu ainda essas mesmas alíquotas para as Contribuições incidentes na importação (§§ 3º, 5º e 9º do art. 8º) e para o cálculo do crédito relativo a elas.

Fica bastante evidente da leitura da Lei nº 10.865, de 2004, que o legislador deu efetividade ao princípio da não cumulatividade quando previu a possibilidade de os importadores descontarem créditos em relação às importações sujeitas ao pagamento das Contribuições. Mas frise-se, a Lei está tratando aqui apenas do importador, que se encontra dentro de seu escopo. E essa possibilidade de utilização de créditos relativos às importações se aplica para qualquer tipo de regime de tributação a que venha a ser submetida a mercadoria importada. Se a mercadoria importada estiver sujeita ao regime de tributação concentrada, o importador pagará as Contribuições incidentes na importação e, por ser a pessoa escolhida pelo legislador, recolherá as Contribuições incidentes sobre a receita de venda de forma concentrada. Nesse caso, havendo duas etapas de tributação (importação e revenda), nada mais óbvio que se aplique o princípio da não cumulatividade e se permita ao importador o aproveitamento dos créditos relativos à importação.

Outro aspecto importante é que, no momento da publicação da Lei nº 10.865, de 2004, a regra geral estabelecida no caput do art. 8º e no art. 15 passaram a vigor imediatamente, enquanto que as regras relativas à tributação concentrada das máquinas e veículos, das autopeças e dos pneumáticos (arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.485, de 2002), às alíquotas incidentes na importação (§ 3º, 5º e 9º do art. 8º - iguais à da tributação concentrada) e às alíquotas para aproveitamento de crédito (art. 17 - iguais à da tributação concentrada) só tiveram vigência a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação da Lei. É isso que encontramos nos artigos finais que tratam da vigência da Lei nº 10.865, de 2004:

Art. 45. Produzem efeitos a partir do primeiro dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de publicação desta Lei, quanto às alterações efetuadas em relação à Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, as disposições constantes desta Lei:

I - nos §§ 1º a 3º, 5º, 8º e 9º do art. 8º ;

II - no art. 16;

III - no art. 17; e

IV - no art. 22.

Parágrafo único. As disposições de que tratam os incisos I a IV do caput deste artigo, na redação original da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, produzem efeitos a partir de 1º de maio de 2004.

Art. 46. Produz efeitos a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de publicação desta Lei o disposto:

I - nos arts. 1º, 12, 50 e art. 51, incisos II e IV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pelo art. 21 desta Lei;

II - nos arts. 1º e 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, com a redação dada pelo art. 34 desta Lei;

III – nos arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pelo art. 36 desta Lei, observado o disposto no art. 47; e

IV – nos arts. 1º, 2º, 3º e 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a redação dada pelo art. 37 desta Lei.

.....

Art. 53. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia 1º de maio de 2004, ressalvadas as disposições contidas nos artigos anteriores.

E é aí que entra o art. 42 invocado pela recorrente. Quando esse art. 42 dispõe que, opcionalmente, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que auferiram receitas de venda de máquinas e veículos dos códigos NCM já referidos poderão adotar, antecipadamente, o regime de incidência não cumulativa, não se aplicando, nesse caso, as disposições dos arts. 45 e 46, o que ele está dizendo é que os importadores dessas máquinas e veículos, autopeças e pneumáticos não precisam esperar o primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação da Lei para aplicar a tributação concentrada e suas alíquotas na importação e para cálculo do crédito.

Mas o mais importante a ser destacado é que a não cumulatividade aqui referida se aplica ao importador, contribuinte eleito pelo legislador para recolher as Contribuições de forma concentrada, e não aos comerciante que adquirem as mercadorias do importador ou do produtor para posterior revenda.

Então, é um equívoco dizer que, com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas decorrentes da venda dos produtos sujeitos à tributação concentrada passaram a se submeter à sistemática da não-cumulatividade. O máximo que podemos dizer, e não por força do art. 42 da Lei nº 10.865, de 2004, é que para os contribuintes eleitos pelo legislador para recolher as Contribuições de forma concentrada (importadores e produtores), em razão de estarem submetidos a mais de uma fase de incidência das Contribuições, se aplica o regime da não

cumulatividade. Mas não para as demais pessoas jurídicas da cadeia, que não farão qualquer recolhimento sobre a receita pela revenda das mercadorias adquiridas.

Quanto à distinção entre o regime de tributação concentrada e o regime da não cumulatividade, reproduzo excerto do voto do Ministro Gurgel de Faria, relator nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.768.224 – RS, julgado em 14/04/2021, que explica de forma clara que no regime monofásico não há cumulatividade a se evitar, enquanto que a não cumulatividade pressupõe a diluição da carga tributária em operações sucessivas.:

Importa mencionar que o regime de arrecadação monofásico (art. 149, § 4º, da CF) caracteriza-se por concentrar a tributação em um único contribuinte (importador/produtor) do ciclo econômico, e as pessoas jurídicas não enquadradas nessa condição submetem-se à alíquota 0 (zero). A majoração da alíquota de incidência uma na produção/importação corresponde ao total da carga tributária da cadeia.

Consoante lição de Leandro Paulsen:

Os tributos que recaem sucessivamente nas diversas operações de uma cadeia econômica normalmente estão sob a égide da não cumulatividade, como é o caso do IPI e do ICMS. Mas o legislador, por vezes, concentra a incidência do tributo em uma única fase, normalmente no início ou no fim da cadeia, aplicando-lhe uma alíquota diferenciada, mais elevada, e afasta a incidência nas operações posteriores, instituindo com isso, uma tributação monofásica, ou seja, em uma única fase da cadeia econômica. No regime monofásico, portanto, a tributação fica "limitada a uma única oportunidade, em um só ponto do processo de produção e distribuição".

(PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 6ª ed., rev., atual. e completa. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2014, p. 137. No original, o trecho entre aspas tem a seguinte nota de rodapé: "SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva: 2012, p. 376/377").

Por seu turno, o princípio constitucional da não cumulatividade dos tributos, no início somente aplicado ao IPI (art. 153, § 3º, II) e ao ICMS (art. 155, § 2º, I), traduz-se na possibilidade de compensar o que é devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Como é sabido, a não cumulatividade visa impedir o efeito cascata nas hipóteses de tributação plurifásica, evitando-se que a base de cálculo do tributo de cada etapa seja composta pelos tributos pagos nas operações anteriores (“imposto sobre imposto”). Nessa hipótese, a incidência tributária é plúrima e, no caso do PIS e da Cofins, há direito de crédito da exação paga na operação anterior. Ou seja, no tocante à não cumulatividade, é oportuno destacar que o direito ao crédito tem por objetivo evitar a sobreposição das hipóteses de incidência, de modo que, não havendo incidência de tributo na operação anterior, nada há para ser creditado posteriormente.

Na obra intitulada *A não-cumulatividade dos tributos*, André Mendes Moreira explica o seguinte :

A não-cumulatividade foi criada para atuar nos impostos plurifásicos, Dessarte, pode-se afirmar que a plurifasia é imprescindível para a sua existência. Deve haver um número mínimo de operações encadeadas que permita a incidência do gravame e a atuação do mecanismo de abatimento do ônus fiscal. Outrossim, o tributo deve efetivamente incidir sobre mais de um estágio do processo produtivo. [...]

A antítese da plurifasia é a monofasia. Nesta o tributo é cobrado em uma só etapa do processo produtivo. [...].

(A não-cumulatividade dos tributos. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses. 2012, pp. 98-99)

Portanto, no regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar. Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior.

Além disso, se buscarmos na Exposição de Motivos da MP nº 135, de 2003¹, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, veremos que o modelo da não cumulatividade das Contribuições, traduzindo “demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição”, estabeleceu as situações em que o contribuinte poderá apurar crédito para desconto das Contribuições devidas, conforme expressamente dito em seu item 7:

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

E esclareceu, em seu item 11, que estão excluídas desse modelo, dentre outras, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária:

11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária, as referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

Por isso entendo que os produtos sujeitos à tributação concentrada não foram abrangidos pelas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Quando a Exposição de Motivos inicia o item 11 falando “sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS”, está ali sendo considerada a realidade das empresas que, submetidas ao regime da não cumulatividade das Contribuições em relação a parte de suas atividades, atuam também na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada. Para aquelas, há de ser apurado o devido crédito das Contribuições, e para essa última, a tributação se esgota no importador ou no produtor.

Observe-se que o legislador, ao concentrar a tributação de determinados produtos no importador ou no produtor, já previu todos os custos incorridos nas etapas subsequentes para entrega dos produtos ao consumidor final, cuidando para que a carga tributária dos produtos submetidos a essa sistemática, apesar de contar com alíquotas majoradas, não seja superior à carga tributária que incidiria caso os produtos fossem submetidos à sistemática da não

¹ Ou na Exposição de Motivos da MP nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002.

cumulatividade. Nessa perspectiva, não haveria razoabilidade em se permitir o aproveitamento de qualquer crédito em etapas posteriores.

Se olharmos o Diário da Câmara dos Deputados – Volume I, de 7 de dezembro de 2000, a partir da folha 65249, veremos as discussões envolvendo o Projeto de Lei nº 3.837, de 2000, que resultou na aprovação da Lei nº 10.147, de 2000. A fala introdutória do relator, Deputado Darcísio Perondi, esclarece que a proposta do Poder Executivo de tornar concentrada a tributação de medicamentos, apesar de contar com alíquotas majoradas, foi feita no sentido de reduzir para o cidadão o montante das Contribuições incidentes, cuja redução seria compensada em razão de haver mais dificuldades de sonegação:

Se o projeto for aprovado nesta Casa e, depois no Senado, o aposentado que gasta todo mês 150 reais com medicamentos para o reumatismo, a hipertensão arterial ou outras doenças crônicas-degenerativas, poderá ter desconto de até 20% nesse valor, poupar 30 reais - ou, se tiver dificuldades financeiras, até comprar mais remédios para completar seu tratamento.

Como isso será possível? Com uma alteração tributária em duas contribuições federais: PIS/PASEP e COFINS. Hoje, na cadeia produtiva do remédio, o PIS/PASEP e a COFINS são pagos - 0,65% e 3%, respectivamente - pelo laboratório fabricante, pelo distribuidor e pela farmácia.

Este projeto de lei, que não é uma substituição, encaminha uma consolidação tributária em que a COFINS e o PIS serão pagos no laboratório, numa composição que chega a 12,5%. Dessa forma combate-se a sonegação.

O que devemos olhar, nesse caso, é a sistemática da tributação concentrada, que prevê alíquotas majoradas das Contribuições, cobradas uma única vez, que corresponde ao total da carga tributária da cadeia. Observe-se que, no sistema de tributação concentrada, o legislador já considerou todos os custos (e agregação de valores) futuros necessários para a entrega dos produtos ao consumidor final, de tal forma que as Contribuições cobradas do importador ou do produtor não superem aquelas que seriam cobradas caso esses produtos fossem submetidos ao regime não cumulativo.

3) Das vedações para aproveitamento de crédito impostas pelas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003

A recorrente assevera que “a vedação aos créditos nos casos de incidência monofásica, bem como dos produtos constantes da Lei nº 10.485/02, apenas prevalecia enquanto em vigor a redação original da Lei nº 10.833/03, em especial incisos III e IV, do § 3º, do art. 1º”, mas que isso mudou quando a Lei nº 10.865, de 2004, “excluiu o inciso IV, da redação original, que vedava crédito sobre aquisição dos produtos submetidos à incidência “monofásica” da contribuição e daqueles previstos nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/02”.

Diz que, após essa alteração, “restaram excetuados do direito ao crédito as mercadorias e produtos referidos na nova redação dos incisos III e IV, do § 3º, do art. 1º e, ainda, no § 1º, do art. 2º, da Lei 10.833/03”, e que, “no que tange as vendas dos produtos e mercadorias arrolados no § 1º, do art. 2º, da Lei nº 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”.

Essa também é uma interpretação bastante equivocada que a recorrente faz da legislação, uma vez que, se assim fosse, ter-se-ia invertido completamente a lógica da tributação. O que a recorrente está defendendo é que os importadores e os produtores, que estão inseridos em um modelo plurifásico de tributação (há uma tributação na entrada e outra na saída), não fazem jus aos créditos das Contribuições, enquanto que os comerciantes que atuam nas etapas posteriores, que estão inseridos em um modelo monofásico de tributação (há uma única tributação na saída do bem do estabelecimento do importador ou do produtor), poderiam se utilizar desses créditos.

O equívoco que a recorrente comete é não perceber que a vedação da alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, se dá em relação às mercadorias e aos produtos referidos no § 1º da art. 2º, não importando a pessoa jurídica envolvida. Até porque o inciso I do art. 3º trata de créditos sobre a aquisição de bens (para revenda), enquanto que o art. 2º trata das alíquotas para o cálculo das Contribuições, a ser aplicada sobre a receita auferida com as vendas.

Alguém poderia argumentar, nesse ponto, que se a vedação da alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, alcança todas as pessoas jurídicas, os importadores não poderiam se creditar das Contribuições pagas na importação. Mas isso está resolvido no art. 17 da Lei nº 10.865, de 2004, que prevê expressamente a possibilidade de os importadores descontarem crédito em relação à importação de produtos sujeitos à tributação concentrada.

4) Da Lei nº 11.033, de 2004

A recorrente acrescenta como argumento que, “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”.

Traz a tese de que “o referido art. 17, da Lei nº 11.033/04, a claras luzes, por ser norma posterior, regulando a mesma matéria – alcance do direito de crédito – revogou o comando do art. 3º, I, b, da Lei nº 10.833/03, que negava o aludido direito ao crédito”

Por isso defende que, “com o advento da Lei nº 11.033, de 2004, os revendedores 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, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, quando adquirirem produtos sujeitos à alíquota 0 (zero) na saída, como ocorre com os sujeitos à tributação “monofásica”, poderão proceder à escrituração e manutenção do PIS e da COFINS decorrente das aquisições realizadas dos fabricantes e importadores”.

Reforça que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, “autoriza a manutenção pelo revendedor dos créditos decorrentes de venda com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência”.

Reproduz ementa do AgRg no RE nº 1.051.634 – CE, onde o STJ, “ao decidir acerca do tema, manifestou-se no sentido de entender possível a tomada de crédito sobre produtos monofásicos”.

Reclama “que nos casos das empresas optantes pela tributação com base no lucro real, as contribuições ao PIS e a COFINS estão sendo tratadas inadequadamente pela Receita Federal como regime monofásico puro, quando, na verdade não o são. Isto porque, na maioria dos casos, o que se verifica é que se tratam de regimes de tributação plurifásicas ou polifásicas, ou seja, ao invés de uma única incidência tributária, ocorrem múltiplas incidências com alíquotas diferenciadas ao longo da cadeia, tudo de acordo com o art. 195, § 9º da Constituição Federal”, e que no caso em questão “a venda das mercadorias é, sim, tributada, mas à alíquota zero em decorrência de ato normativo que reduziu a zero a alíquota aplicada”.

Novamente sem razão a recorrente.

Primeiro porque o regime a que estão submetidas as mercadorias que estão em discussão neste processo é efetivamente o monofásico, onde o legislador optou por fazer a tributação de forma concentrada no início da cadeia, estabelecendo uma alíquota zero nas etapas subsequentes. E isso não desvirtua o regime. Aliás, essa foi a definição de “regime de arrecadação monofásico” utilizada pelo Ministro Gurgel de Faria em seu voto apresentado nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.768.224 – RS, julgado em 14/04/2021:

Importa mencionar que o regime de arrecadação monofásico (art. 149, § 4º, da CF) caracteriza-se por concentrar a tributação em um único contribuinte (importador/produtor) do ciclo econômico, e as pessoas jurídicas não enquadradas nessa condição submetem-se à alíquota 0 (zero). A majoração da alíquota de incidência na produção/importação corresponde ao total da carga tributária da cadeia.

Segundo porque a vedação ao aproveitamento dos créditos, expressa na alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com remissão ao § 1º do art. 2º, não faz referência ao regime de tributação concentrada, mas sim faz referência direta, entre outros, às 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, às autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, e aos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI.

Além disso, se equivoca a recorrente quando sustenta seu direito com base no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. O Ministro Gurgel de Faria, em seu voto nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.768.224 – RS, julgado em 14/04/2021, ao analisar a possibilidade de creditamento das contribuições sobre a aquisição para revenda de bens sujeitos à tributação concentrada, firmou a tese de que “o benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS”.

À luz dessas premissas, a jurisprudência deste Tribunal Superior, em um primeiro momento, entendeu que o benefício instituído pelo artigo 17 da Lei n. 11.033/2004 somente se aplicaria aos contribuintes integrantes do regime específico de tributação denominado REPORTE e não alcançaria o sistema não cumulativo desenhado para a COFINS e a Contribuição ao PIS.

.....

Contudo, esse entendimento (na parte referente à extensão da Lei do REPORTE) foi superado por ambos os órgãos fracionários que compõem a Primeira Seção do STJ,

tendo sido decidido que o benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004 deveria ser estendido a outras pessoas jurídicas além daquelas definidas na referida lei.

Ocorre que, no que concerne à incompatibilidade do creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS quando a tributação se desse pelo regime monofásico (hipótese dos autos), não houve alteração de entendimento da Segunda Turma do STJ, que continuou decidindo reiteradamente pela sua impossibilidade.

.....

Portanto, do que foi exposto, chega-se a duas conclusões: a) a Primeira Seção desta Corte decidiu que o benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei 11.033/2004 não tem aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE; e b) inexistiu, por parte da Segunda Turma, modificação de entendimento quanto à incompatibilidade da incidência monofásica do PIS e da COFINS com a técnica do creditamento.

Ocorre que a Primeira Turma, no ano de 2017, alterou seu posicionamento (quanto à possibilidade de creditamento na monofasia), para entender que "o benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTE, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal". Nesse julgado, considerou-se que tal benefício era extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTE e que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 teria derogado, tacitamente, a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, porque teria regulado inteiramente a matéria tratada nos arts. 3º dessas leis.

Esse entendimento foi firmado, por maioria, no julgamento do RESP 1.051.634/CE, no qual o Órgão colegiado aderiu à proposta da eminente Min. Regina Helena, tendo sido feita a anotação pela relatora, em seu voto, de que "a 2ª Turma desta Corte, quanto a esse ponto específico, já se pronunciou no sentido da necessidade de revisão da jurisprudência para definir que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 tem aplicação fora do regime de REPORTE, podendo, em tese, alcançar qualquer contribuinte".

Desde então, devo registrar, tenho saído vencido nos julgamentos da Primeira Turma (v.g.: AgInt no REsp 1787364/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2019, DJe 28/05/2019; REsp 1434824/RS, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2018, DJe 04/02/2019).

Portanto, a meu juízo, a regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico. Quando a quis excepcionar, o legislador ordinário o fez expressamente.

Atento ao que determinam o art. 150, § 6º, da CF/88 e o art. 2º do Decreto-Lei n. 4.657/1942, comungo do entendimento da Segunda Turma desta Corte Superior, segundo o qual o benefício fiscal do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a observância do princípio da não cumulatividade.

Ao concluir as minhas considerações, pondero que, se tal técnica é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, objetivando o combate à evasão fiscal, fuge, com todo o respeito, da razoabilidade uma interpretação que venha a admitir a possibilidade de creditamento do tributo que termine por neutralizar toda a arrecadação exatamente dos setores mais fortes da economia.

Em outras palavras, segundo o STJ, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não se aplica aos produtos sujeitos à tributação concentrada.

Foi nesse sentido que foi decidido, por maioria de votos, no Acórdão 3201-005.078, em julgamento realizado em 27 de fevereiro de 2019, com relatoria do i. Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, cuja ementa reproduzo a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 30/09/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS.

A não-cumulatividade objetiva evitar o aumento excessivo da carga tributária decorrente da possibilidade de cumulação de incidências tributárias ao longo da cadeia econômica.

Este objetivo pode ser alcançado pela técnica do creditamento e pela tributação monofásica.

Cuidando-se de tributação monofásica, desaparece o pressuposto fático necessário para a adoção da técnica do creditamento, que é a possibilidade de incidências múltiplas ao longo da cadeia econômica, não se podendo falar, portanto, em cumulatividade.

ART. 17 DA LEI N.º 11.033/04. DIREITO AO CREDITAMENTO EM REGIME NÃO CUMULATIVO SUJEITO À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE

O art. 17 da Lei n.º 11.033/04 restringe-se ao "Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO", como decorre do texto do diploma legislativo onde inserido tal artigo.

Dessarte, é de se reconhecer o acerto do Despacho Decisório em não reconhecer os créditos pleiteados pela recorrente, relativos à aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles