



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10320.900765/2013-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.360 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2024
Recorrente MONACO DIESEL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 05/08/2020

DIREITO CREDITÓRIO. PIS-PASEP/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 de Pis-Pasep/Cofins relativo a aquisição de bens para revenda sujeitos à tributação monofásica.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-011.357, de 30 de janeiro de 2014, prolatado no julgamento do processo 10280.903021/2013-66, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

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, 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. 1º da Lei nº. 10.485/2005, estando sujeita à alíquota de 0%. Afirma, portanto, que, nos termos do art. 3º, I, b, da Lei nº. 10.637/2002, não há permissão para que a contribuinte tome os créditos relativos às 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 nº 10.485/2002, apenas prevalecia enquanto vigorava a redação original do art. 3º, §3º, da Lei nº 10.833/2003.
- que a exceção se aplica apenas a produtores ou importadores das mercadorias arroladas nos incisos do §1º, do art. 2º da Lei nº 10.833/2003, não se aplicando aos seus revendedores;
- que o art. 17 da Lei nº 11.033/04, por ser norma posterior que regula a mesma matéria teria revogado o comando do art. 3º, I, b, da Lei nº 10.833/2003, permitindo 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 nº 594/2005, por tentar limitar um direito conferido aos contribuintes pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004;
- 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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. 4º 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 nº. 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 REsp's 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 d. 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 REPORTE.

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 REsp 1.894.741/RS e 1.895.255/RS.

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

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator