



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.720194/2011-06
ACÓRDÃO	3102-002.877 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IESA VEÍCULOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2009

CRÉDITO. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. VEDAÇÃO PELA LEI N.º 10.637, DE 2002. AUSÊNCIA DE NORMA AUTORIZATIVA DO CREDITAMENTO.

O art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637, de 2002, que fixa vedação ao creditamento, encontra-se em vigor. O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, apenas permite a manutenção de créditos não vedados. Similarmente, o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, não veicula norma autorizativa de creditamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Karoline Marchiori de Assis – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG):

Trata-se de manifestação de inconformidade contra o indeferimento de pedido de ressarcimento relativo a saldo credor de PIS não-cumulativo, relativamente ao período compreendido entre o 1º trimestre de 2009 e o 2º trimestre de 2009.

O contribuinte solicitou a utilização de créditos de PIS relativos a aquisição de veículos e autopeças para revenda vinculados às vendas no mercado interno com alíquota zero em conformidade com o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e com base no disposto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, conforme planilha abaixo:

(...)

Conforme descrito na Informação Fiscal (fls. 14/17), a Fiscalização concluiu que tal creditamento é indevido, aponta que o art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.637/2002, veda o cálculo de créditos quando da aquisição para revenda dos veículos e autopeças submetidos às alíquotas diferenciadas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas na Lei nº 10.485/2002. A Informação Fiscal também esclarece que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 ao determinar que “as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações” refere-se às aquisições sobre as quais podem ser calculados créditos; portanto tal dispositivo legal não abriga a solicitação do contribuinte uma vez que a legislação em comento não criou nova hipótese de cálculo de créditos, tão pouco revogou as limitações existentes. Desta forma, não foi reconhecido qualquer direito creditório em favor do contribuinte referente ao PIS não-cumulativo em operações no mercado interno no período compreendido entre o 1º trimestre de 2009 e o 2º trimestre de 2009, sendo indeferidos os pedidos de ressarcimento eletrônicos controlados no presente processo, nos termos do Despacho Decisório de fl. 18, os quais totalizam o valor de (...).

Cientificada em 03/03/2011 (fl. 23), a Interessada apresentou, em 28/03/2011, a Manifestação de Inconformidade de fls. 24/57, e documentos anexos, a seguir sintetizada:

- A Interessada entende que tem direito aos discutidos créditos da contribuição social não cumulativa, em relação aos produtos que adquiriu. Fundamenta seu entendimento com base no que dispõe o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e argumenta também que a possibilidade de creditamento pleiteada encontraria respaldo em Ato Declaratório Interpretativo da RFB que permite a apuração de créditos nas aquisições de produtos junto a empresas tributadas pelo regime do Simples Nacional. Cita doutrina e jurisprudência que julga a seu favor, alegando que o citado art. 17 foi

estruturado diferentemente, ao preconizar expressamente que se destinava a regular todas as situações específicas de alíquota zero, sem fazer exceção. E conclui que:

a. a regra da não-cumulatividade era que todos os produtos poderiam tomar créditos;

b. mas para alguns veio norma impedindo;

c. então nada mais natural que o art. 17 dizer que, a partir dali, podem, sim, manter os créditos que estavam vedados.

- Acrescenta, ainda, que a edição da Lei nº 11.727/2008, cujo art. 42 revogou dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 que excluía da base de cálculo da sistemática não cumulativa as receitas oriundas da venda dos produtos de que tratam a Lei nº 10.485/2002, afastaria qualquer empecilho à sua pretensão. Sustenta que, com tal revogação, passaria a se enquadrar integralmente nas normas da não cumulatividade sem qualquer ressalva. Conclui que se houve tal revogação, cujo objetivo entende que seria vedar o creditamento pretendido, o mesmo creditamento estaria antes permitido.
- Afirma que qualquer interpretação, no sentido do não reconhecimento da não cumulatividade e dos seus respectivos efeitos, implicaria em flagrante violação da constitucionalidade. Sustenta que “viola o arcabouço jurídico reprimir ou indeferir a tomada dos créditos aqui discutidos, pois amparada legal e constitucionalmente”. Requer, ao final, a reforma do Despacho Decisório, para que seja deferido o seu pedido de ressarcimento em litígio.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Belo Horizonte (MG), por meio do Acórdão 02-087.526 - 1ª Turma da DRJ/BHE, resultante da sessão de 11 de setembro de 2018, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, conforme entendimento resumido na ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2009

CRÉDITO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA/CONCENTRADA. VEÍCULOS, AUTOPEÇAS E ACESSÓRIOS.

O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não ampara o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com base na sistemática da não cumulatividade, sobre os valores de produtos tributados com incidência concentrada/monofásica adquiridos para revenda diretamente dos fabricantes ou importadores de veículos novos, autopeças e acessórios, em decorrência de vedação legal expressa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Vale destacar que, antes de apresentar suas considerações sobre o mérito da demanda, a autoridade de primeira instância destacou que, por força do princípio da legalidade, a ela não é dada a possibilidade de afastar-se de dispositivos legais vigentes, de modo que o processo administrativo não comporta apreciação de inconstitucionalidade normativa. Ademais, salientou ainda que (i) entendimentos doutrinários não vinculam a Administração Pública, (ii) decisões do CARF não constituem normas complementares da legislação tributária e que (iii) também não queda a Administração vinculada a decisões judiciais relativas a processos de que a Contribuinte não tenha participado, ressalvadas as matérias “decididas na sistemática do art. 543-B e 543-C do CPC (art. 1036 do novo CPC), quando houver manifestação da PGFN, nos termos do art. 19, §§ 4º, 5º e 7º, da Lei nº 10.522/2002”.

Ao adentrar o mérito do caso, a autoridade julgadora de primeira instância reconstrói o arcabouço normativo relativo à Contribuição ao PIS/PASEP aplicável às atividades da Interessada, acentuando que a Lei nº 10.485, de 2002, instituiu um sistema de tributação monofásica, concentrando a incidência tributária “nas pessoas dos fabricantes e importadores de máquinas, veículos e autopeças”. À época da edição da referida lei, a Contribuição incidia de forma cumulativa. Não obstante, a Lei nº 10.637, de 2002, que instituiu a tributação, pelo PIS/PASEP, de forma não cumulativa, excluiu, por força do seu art. 3º, I, *b*, a possibilidade de os bens 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’ em destaque)” – gerarem direito a crédito, entendimento com o qual comunga a Interessada.

Todavia, adotando entendimento diverso daquele da Interessada, o Acórdão recorrido anota que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, deve ser interpretado em conjunto com o art. 3º, I, *b*, da Lei nº 10.637, de 2002, o que resulta na impossibilidade do creditamento pretendido, como resta evidenciado no trecho abaixo:

De modo algum, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, revogou as vedações existentes ao aproveitamento de créditos contidas na alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, permanecendo, portanto, válidas e eficazes as vedações ao aproveitamento de créditos estipuladas nesses dispositivos legais, no que refere às aquisições de bens diretamente do produtor ou do importador para revenda por meio de distribuidores, concessionárias, comerciantes atacadistas e varejistas com a incidência de alíquota 0 (zero).

Finalmente, vale destacar que a autoridade julgadora de primeira instância observa não haver qualquer ilegalidade na Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, e conclui pela improcedência da Manifestação de Inconformidade da Interessada.

A Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual defende que o art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004, assegura o direito ao crédito pretendido, calcando sua argumentação em dez premissas:

1. A Contribuinte está obrigatoriamente sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição ao PIS.

2. Havia uma vedação ao creditamento pretendido veiculada pelo art. 3º, I, *b*, da Lei nº 10.637, de 2002.
3. Não há que se falar em tributação monofásica na cadeia na qual se insere a Interessada, uma vez que “foi atribuída uma alíquota zero para os produtos da Contribuinte”, de modo que o PIS “incide em toda a cadeia, só que com alíquota zero”.
4. A não cumulatividade foi objeto de aperfeiçoamento pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.
5. A Lei nº 11.033, de 2004 (resultante da conversão da Medida Provisória nº 206, de 2004) é multitemática, de maneira que não disciplina apenas o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO).
6. O art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, corroborou o caráter abrangente do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.
7. Não há qualquer ressalva legal à aplicabilidade do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, à situação da Recorrente.
8. O direito creditório pretendido pela Recorrente é coerente com a não cumulatividade do PIS e da COFINS, a qual baseia-se no método indireto subtrativo.
9. O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, direciona-se justamente a casos para os quais a legislação anterior vedava o creditamento.
10. Houve Medidas Provisórias (413 e 451, ambas de 2008) que pretenderam vedar o creditamento pretendido pela Recorrente. Todavia, tais vedações não se mantiveram nas leis resultantes da conversão das referidas Medidas.

Em suma e à luz das premissas acima, a Recorrente defende que seu direito creditório está amparado pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, cuja aplicabilidade ao seu caso não encontra qualquer óbice.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Karoline Marchiori de Assis**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.

Embora o que esteja subjacente ao presente Processo seja um pedido de ressarcimento, o debate jurídico em questão visa a determinar se a legislação do PIS/PASEP autoriza que a Recorrente apure créditos relativamente aos bens por ela adquiridos para revenda, a qual sujeita-se à alíquota zero dessa contribuição. Conforme demonstrado no Relatório acima, no entender da Recorrente, o direito creditório defendido lastreia-se no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, o qual ostenta a seguinte redação:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Logo, no entendimento da Recorrente, o dispositivo legal acima teria afastado a vedação ao creditamento contida no art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637, de 2002.

Antes de se passar ao enfrentamento da questão, é importante assentar que, por determinação regimental, os Conselheiros deste CARF devem, quando do julgamento de recursos, reproduzir as decisões de mérito transitadas em julgado do Supremo Tribunal Federal (STF) ou do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos. Nesse sentido dispõe o art. 99, *caput*, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Diante disso, impõe-se que se traga à baila o Tema Repetitivo 1093, no âmbito do qual restaram firmadas, pelo STJ, as teses abaixo:

1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

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

4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto

que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

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

Logo, como se pode observar, o entendimento acima vai ao encontro daquele adotado pelo julgador *a quo*. Portanto, embora o STJ já tenha se manifestado de forma distinta, como observado pela Recorrente, o atual posicionamento desta Corte é no sentido da tese acima transcrita.

Nesse mesmo sentido, é a seguinte ementa de Acórdão do CARF:

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS E AUTOPEÇAS SUBMETIDOS AO REGIME MONOFÁSICO PARA REVENDA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO PELO COMERCIANTE ATACADISTA E VAREJISTA. VEDAÇÃO LEGAL.

No regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista e varejista, o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições de veículos e autopeças sujeitos ao regime monofásico concentrado no fabricante e importador. **A aquisição de veículos e autopeças relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485/02, para revenda, quando feita por comerciantes atacadistas ou varejistas desses produtos, não gera direito a crédito de PIS/COFINS, dada a expressa vedação constante dos art. 2º, § 1º, III e art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.**

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE.

A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

(Acórdão nº 3302-014-060 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 10680.900948/2013-31, Relatora: Conselheira Denise Madalena Green, Sessão de 27 de fevereiro de 2024). (grifo nosso)

Ante esse cenário jurisprudencial, não merece guarida o entendimento da Recorrente, segundo o qual seu direito creditório estaria amparado no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, o qual teria afastado a vedação veiculada pelo art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637, de 2002.

Não obstante, importa analisar cada uma das premissas fixadas pela Recorrente, as quais conduziram à legitimidade do direito creditório pleiteado.

1. A Contribuinte está obrigatoriamente sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição ao PIS.

Análise: Essa constatação, por si só, não acarreta o direito a todo e qualquer crédito, vez que este depende de respaldo legal.

2. Havia uma vedação ao creditamento pretendido veiculada pelo art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637, de 2002.

Análise: Neste ponto, não há qualquer discordância entre o entendimento do Contribuinte e a decisão recorrida.

3. Não há que se falar em tributação monofásica na cadeia na qual se insere a Interessada, uma vez que “foi atribuída uma alíquota zero para os produtos da Contribuinte”, de modo que o PIS “incide em toda a cadeia, só que com alíquota zero”.

Análise: Não se pode, aqui, concordar com essa premissa fixada pela Recorrente. Afinal, o que se tem, na cadeia econômica em questão, é a adoção da técnica da alíquota zero para viabilizar a tributação monofásica do PIS/PASEP. Ou seja, com a aplicação da alíquota zero, não se tem a cobrança que seria necessária para a caracterização da plurifasia.

Segundo o entendimento do STJ, à luz de posições do STF, a tributação monofásica impede, sim, o creditamento, medida necessária à viabilização da não cumulatividade. Nesse sentido é o trecho abaixo do voto do Ministro Mauro Campbell Marques, relator do Recurso Especial nº 1.894.741-RS, um dos recursos representativos da controvérsia subjacente ao Tema Repetitivo 1093:

O raciocínio é simples e peço perdão pela repetição: é pressuposto da cumulatividade e da não cumulatividade que a tributação seja polifásica (incidências múltiplas ao longo da cadeia). Se há incidência una ao longo da cadeia (via tributação monofásica ou substituição tributária), já não existe cumulatividade. Se não existe cumulatividade, não há motivo para ser estabelecida uma não cumulatividade, pois não há juridicamente o que ser desonerado. Na tributação monofásica, o efeito da não cumulatividade já é alcançado, no caso, na regulação da penúltima alíquota (alíquota que incide sobre as receitas dos fabricantes e importadores), já que a última alíquota (alíquota que incide sobre as receitas dos revendedores) é sempre zero.

4. A não cumulatividade foi objeto de aperfeiçoamento pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Análise: Seguindo a orientação jurisprudencial vigente, ainda que se possa concordar que a não cumulatividade foi aperfeiçoada pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, tal constatação não implica que o mencionado dispositivo autorize o creditamento pretendido. Nesse sentido é seguinte trecho do voto do Ministro relator do Recurso Especial nº 1.894.741-RS:

Esse dispositivo [art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004], longe de permitir 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 expressamente vedados, apenas disciplinou que **os créditos de outra forma gerados e de posse da pessoa jurídica** poderiam ser mantidos (não seriam estornados) mesmo que essa pessoa jurídica vendesse os seus produtos com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. De observar, portanto, que **esse art. 17, da Lei n. 11.033/2004, não se aplica aos bens sujeitos à tributação monofásica justamente porque nesses casos jamais houve a geração de créditos, pois incidente a vedação já aludida acima.** (grifo original)

5. A Lei nº 11.033, de 2004 (resultante da conversão da Medida Provisória nº 206, de 2004) é multitemática, de modo que não disciplina apenas o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO).

Análise: O entendimento da contribuinte está alinhado com o posicionamento do STJ sobre a matéria, conforme se observa na tese fixada no âmbito do tema repetitivo 1093:

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.

Contudo, a aplicação do artigo 17, da Lei nº 11.033, de 2004, para além do REPORTO não implica que esse dispositivo possa ser aplicado da forma pretendida pelo Contribuinte, de modo a justificar o creditamento pleiteado. Nesse sentido, importa transcrever trecho da ementa do Acórdão relativo ao Recurso Especial nº 1.894.741-RS, um dos recursos representativos da controvérsia subjacente ao Tema Repetitivo 1093:

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. (grifo original)

6. O art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, corroborou o caráter abrangente do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Análise: O art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, apenas trata de possíveis destinações (compensação e ressarcimento) a serem dadas ao saldo credor da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Ou seja, o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, não veicula norma autorizativa de creditamento.

7. Não há qualquer ressalva legal à aplicabilidade do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, à situação da Recorrente.

Análise: Conforme demonstrado acima, segundo a atual jurisprudência do STJ, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não autoriza o creditamento pleiteado pela Recorrente, o qual se mantém vedado, por força do art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637, de 2002. Ademais, também conforme observado acima, o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, não veicula norma autorizativa de creditamento.

8. O direito creditório pretendido pela Recorrente é coerente com a não cumulatividade do PIS e da COFINS, a qual baseia-se no método indireto subtrativo.

Análise: Como salientado acima, segundo entendimento do STJ, a monofasia é incompatível com o creditamento pretendido, vez que, diante de tributação una em determinada cadeia econômica, não há que se falar em cumulatividade e, portanto, não há que se tomar medidas para assegurar a não cumulatividade.

Não obstante, vale anotar que, segundo o próprio STJ, o regime de tributação não cumulativa é compatível com a tributação monofásica, a qual relaciona-se a bens, e não a pessoas. Nessa senda, vale transcrever trecho do voto do Ministro Mauro Campbell Marques, no Recurso Especial nº 1.894.741-RS:

Com efeito, 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. Ou seja, se uma mesma pessoa jurídica adquire bens sujeitos à tributação não cumulativa e à tributação monofásica, somente irá constituir créditos sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação não cumulativa, **sendo vedada a constituição de créditos**

sobre os componentes do custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003). Uma vez constituídos, ou seja, regularmente apurados, os créditos podem ser utilizados conforme os ditames legais. (grifo original)

9. O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, direciona-se justamente a casos para os quais a legislação anterior vedava o creditamento.

Análise: Segundo o entendimento do STJ, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não teve o condão de revogar as vedações ao creditamento pretendido, como entendeu o julgador *a quo*. Interessante observar que, em seu voto no Recurso Especial nº 1.894.741-RS, o Ministro Mauro Campbell Marques demonstra que, seja pelo critério cronológico, pela especialidade ou pelo critério sistemático, as vedações mencionadas não foram revogadas. A título ilustrativo vale trazer à baila este trecho:

Desta maneira, resta evidente que o art. 17, da Lei n. 11.033/2004, não poderia revogar as vedações contidas nos arts. 3º, I, "a" e "b" e §2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, simplesmente porque trata de matéria distinta. Ou seja, **o critério da especialidade mantém em vigor as vedações ao creditamento.**

(...)

Essa publicação da vedação foi bem posterior ao art. 17, da Lei n. 11.033/2004 (mais de quatro anos depois) e, por isso, confirma o entendimento de que tal artigo de lei jamais poderia ter revogado os mencionados arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, também pelo **critério cronológico.**

(...)

Veja-se que o art. 24, §3º, da Lei n. 11.727/2008 faz menção expressa aos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, demonstrando claramente a sua vigência, ou seja, demonstrando claramente que o creditamento sempre foi vedado para a aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica. Desta forma, também o **critério sistemático** não socorre a tese de que o art. 17, da Lei n. 11.033/2004 teria revogado os dispositivos legais que vedavam o creditamento na tributação monofásica. (grifo original)

10. Houve Medidas Provisórias (413 e 451, ambas de 2008) que pretenderam vedar o creditamento pretendido pela Recorrente. Todavia, tais vedações não se mantiveram nas leis resultantes da conversão das referidas Medidas.

Análise: A vedação ao creditamento pretendido pela recorrente decorre do art. 3º, I, "b", da Lei nº 10.637, de 2002, dispositivo que se encontra em pleno vigor, segundo entendimento do STJ.

Ademais, a Recorrente também argumenta não haver óbices à aplicabilidade do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, trazendo argumentação voltada a rechaçar três possíveis obstáculos,

quais sejam, (i) a impossibilidade de haver crédito se não há tributação, (ii) a inaplicabilidade do referido art. 17 ao caso da Contribuinte, pois ele não se aplicaria a casos que tinham vedação anterior, e (iii) o entendimento de que “não haveria crédito por interpretação gramatical da norma, remetendo o caso para uma antinomia aparente, resolvível pela Lei de Introdução ao Código Civil”.

O primeiro óbice que a Recorrente busca rechaçar é de natureza arrecadatória. A fim de superar esse óbice, a Contribuinte chega a afirmar que “a questão não é de cálculo matemático, mas de simples vontade do legislador; sendo impertinente fazer ‘balanço’ de quanto a Fazenda ganha, ou não, ao reconhecer um creditamento”.

Ocorre que, conforme largamente demonstrado acima, o posicionamento atual do STJ centra-se na inaplicabilidade do art. 17 aos creditamentos vedados, como aquele pleiteado pela Contribuinte, o qual resta expressamente proibido pelo art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637, de 2002, norma que permanece em vigor. Não obstante, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.894.741-RS, o STJ também reconheceu os efeitos arrecadatórios adversos que decorreriam da autorização do creditamento, como se pode notar no trecho abaixo transcrito, retirado da ementa do Acórdão do mencionado Recurso Especial:

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**. (grifo original)

O segundo óbice mencionado (a inaplicabilidade do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, ao caso da Contribuinte, porquanto ele não se aplicaria a casos que tinham vedação anterior), ao contrário do argumentado pela Recorrente, não pode ser afastado. Afinal, conforme já frisado, o atual entendimento do STJ, apresentado no âmbito do Tema Repetitivo 1093, centra-se justamente na inaplicabilidade do art. 17 a situações para as quais havia vedação de creditamento, de modo que esse dispositivo não revogou art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637, de 2002.

Finalmente, no intuito de superar o terceiro óbice apontado (o entendimento de que “não haveria crédito por interpretação gramatical da norma, remetendo o caso para uma antinomia aparente, resolvível pela Lei de Introdução ao Código Civil”), a Recorrente se socorre da interpretação lógica. Contudo, não foi a exegese pretendida pela Contribuinte que se sagrou vencedora no STJ, como largamente demonstrado.

Assim, não sendo possível reconhecer o direito creditório da Recorrente, também não se pode admitir o ressarcimento pleiteado, de maneira que a decisão recorrida não merece qualquer reparo.

Ante todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Karoline Marchiori de Assis