



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11080.723365/2009-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3101-001.830 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria COFINS
Recorrente IESA VEICULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2008

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

É vedada a apuração de créditos calculados sobre os valores de produtos tributados com incidência concentrada/monofásica adquiridos para revenda diretamente das fabricantes ou importadoras de veículos novos, autopeças e acessórios.

RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Adolpho Bergamini, que fará declaração de voto.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

VALDETE APARECIDA MARINHEIRO

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, José Henrique Mauri, Adolpho Bergamini e Fernando Luiz da ama Lobo D'êça.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão emanada do Acórdão nº. 10-31-900 da 2ª Turma da DRJ/POA de fls. 549 que traz a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2008

Ementa: CRÉDITO. INCIDÊNCIA MOFÁSICA/CONCENTRADA. VEÍCULOS, AUTOPEÇAS E ACESSÓRIOS.

É vedada a apuração de créditos calculados sobre os valores de produtos tributados com incidência concentrada/monofásica adquiridos para revenda diretamente das fabricantes ou importadoras de veículos novos, autopeças e acessórios.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

A Recorrente, insurge-se contra a decisão da primeira instância, apresentando Recurso Voluntário tempestivo alegando basicamente todos os argumentos já relatados em fls. 550 a 551, concluindo o seguinte:

- . Como se sabe, o Poder Executivo, via duas MP's, tentou introduzir norma vedando, o creditamento, dado pelo art. 17 da Lei nº. 11.003/04, para o caso da Contribuinte.
- . Todavia o Congresso Nacional não concordou, e não converteu os preceitos em lei.
- . Poderia, agora, a administração tributária ignorar isso e tentar, por via obliqua, o que não foi conseguido por lei?
- . Por mais que manter o saldo arrecadatário seja uma obrigação da administração, até isso tem um limite: a legalidade.
- . E não só formal, de meramente dizer que se está cumprindo uma lei; mas a legalidade material, de respeitar o conteúdo que, conveniente ou inconveniente, foi veiculado na norma.

. Se inconveniente para a arrecadação, que se insista na mudança com o legislador.

. O que não se pode é desfigurar um texto claro como o do art. 17, visando consertar o que o legislador não viu necessidade.

. Assim a Contribuinte requer que seja reformado o Acórdão recorrido, para ser deferido seu Pedido de Ressarcimento constante destes autos, pois amparado legalmente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Valdete Aparecida Marinheiro,

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento, por conter todos os requisitos de admissibilidade.

Conforme o relatado versa o presente processo de pedido de ressarcimento de COFINS relativo a saldo credor de Cofins não cumulativa analisado no período relativo ao 3º trimestre de 2004 até o 4º trimestre de 2008.

Conforme descrito no relatório fiscal, os valores de créditos de Pis/Pasep e Cofins solicitados são relativos a aquisição de veículos automotores, bem como autopeças adquiridas para a revenda. A fiscalização concluiu que tal creditamento é indevido, aponta que o art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.833/2003 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 para a Cofins previstas na Lei 10.485/2002.

O relatório fiscal, também, esclarece que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 ao determinar que “as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das Contribuições para o Pis/Pasep e para a Cofins não impedem a manutenção pelo vendedor dos créditos vinculados a estas 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.

O voto condutor da decisão recorrida, enfrentou muito bem a tese da Recorrente que é a mesma do Recurso Voluntário resumidamente acima relatado para concluir pelo indeferimento de sua manifestação de inconformidade e não reconhecer o direito creditório pleiteado.

Assim, socorrendo-me de jurisprudência judicial, melhor sorte não tem a Recorrente, pelos citados julgados a seguir:

TRF – 5 Apelação em Mandado de Segurança. MAS 75532 E 00110225.35.2000.4.05.8300 (TRF-5)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/04/2015 por ADOLPHO BERGAMINI, Assinado digitalmente em 11/09/2015 por

VALDETE APARECIDA MARINHEIRO, Assinado digitalmente em 22/04/2015 por ADOLPHO BERGAMINI, Assinado

digitalmente em 11/06/2015 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 15/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 11080.723365/2009-26
Acórdão n.º 3101-001.830

S3-C1T1
Fl. 614

Ementa: TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. **REVENDEDORA DE VEÍCULOS E AUTOPEÇAS.** REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. LEIS NºS 10.637 /02, 10.833 /03 E 11.033 /04. 1. A Autora/Apelante pretende o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS com fundamento no art. 17 da Lei nº. 11.033 /2004, decorrentes de aquisições de **veículos** automotores e **autopeças** cujas vendas foram efetuadas com alíquota zero. 2. A não-cumulatividade não é uma decorrência direta da Lei Maior. O parágrafo 12 do art. 195 da Constituição Federal é expresso no sentido de que a lei infraconstitucional é quem definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento serão não-cumulativas. Neste sentido, a Lei nº. 10.865 /2004 excluiu a atividade de revenda de **veículos** novos e **autopeças**, conforme possibilidade expressa na Constituição. "A não-cumulatividade não constitui direito fundamental do contribuinte, mas saudável técnica de tributação prevista constitucionalmente para o ICMS e para o IPI, bem como para eventuais impostos que venham a ser instituídos pela União no exercício da sua competência residual" (AC 200004010203369). Neste sentido, o mesmo se pode dizer com relação ao PIS e a COFINS. 3. Se é certo que o critério cronológico constitui instrumento da hermenêutica jurídica para solucionar conflitos entre duas normas gerais ou entre duas normas especiais, o mesmo não é aplicável quando o conflito se dá entre uma norma de caráter geral e outra especial, como se verifica no caso vertente. No caso, deve-se aplicar o critério da especialidade, de modo que as Leis nº. 10.637 /2002 e 10.833 /2003, com a redação dada pela Lei nº. 10.865 /2004, ainda que anteriores, prevalecem sobre a norma do art. 17 da Lei nº. 11.033 /2004, dotada de caráter geral. 4. Esta eg. Corte já decidiu que "no regime tributário monofásico de não-cumulatividade, não é permitido à **revendedora** o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições de **veículos** automotores e **autopeças** para revenda, tendo em vista que a Lei nº 11.033 /2004 não revogou as leis ns. 10.637 /2002 e 10.833 /2003". (TRF-5ª R. - AMS 99070/AL - 4ª T. - Rel. Marcelo Navarro Ribeiro Dantas - DJe 11.11.2008). 5. Precedentes do TRF-5ª R: (AMS 2006.83.00.008206-7 - 1ª T. - Rel. Des. Rogério Fialho Moreira - DJe 14.12.2009; AMS 2006.84.00.004305-2 - 3ª T. - Rel. Des. Geraldo Apoliano - DJe 23.10.2009). 6. Apelação não provida....

1.1

1.2 [TRF-5 - APELAÇÃO CIVEL AC 457122 CE 0017375-41.2007.4.05.8100 \(TRF-5\)](#)

Data de publicação: 22/04/2010

Ementa: TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. **REVENDEDORA DE VEÍCULOS E AUTOPEÇAS.** REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. LEIS NOS 10.637 /02, 10.833 /03 E 11.033 /04. 1. A Autora/Apelante pretende o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS com fundamento no art. 17 da Lei nº. 11.033 /2004, decorrentes de aquisições de **veículos** automotores e **autopeças** cujas vendas foram efetuadas com alíquota zero. 2. A não-cumulatividade não é uma decorrência direta da Lei Maior. O PARÁGRAFO 12 do art. 195 da Constituição Federal é expresso no sentido de que a lei infraconstitucional é quem definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento serão não-cumulativas. Neste sentido, a Lei nº. 10.865 /2004 excluiu a atividade de revenda de **veículos** novos e **autopeças**, conforme possibilidade expressa na Constituição. "A não-cumulatividade não constitui direito fundamental do contribuinte, mas saudável técnica de tributação prevista constitucionalmente para o ICMS e para o IPI, bem como para eventuais impostos que venham a ser instituídos pela União no exercício da sua competência residual" (AC 200004010203369). Neste sentido, o mesmo se pode dizer com relação ao PIS e a COFINS. 3. Se é certo que o critério cronológico constitui instrumento da hermenêutica jurídica para solucionar conflitos entre duas normas gerais ou entre duas normas especiais, o mesmo não é aplicável quando o conflito se dá entre uma norma de caráter geral e outra especial, como se verifica no caso vertente. No caso, deve-se aplicar o critério da especialidade, de modo que as Leis nº. 10.637 /2002 e 10.833 /2003, com a redação dada pela Lei nº. 10.865 /2004, ainda que anteriores, prevalecem sobre a norma do art. 17 da Lei nº. 11.033 /2004, dotada de caráter geral. 4. Esta eg. Corte já decidiu que "no regime tributário monofásico de não-cumulatividade, não é permitido à **revendedora** o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições de **veículos** automotores e **autopeças** para revenda, tendo em vista que a Lei nº 11.033 /2004 não revogou as leis ns. 10.637 /2002 e 10.833 /2003". (TRF-5ª R. - AMS 99070/AL - 4ª T. - Rel. Marcelo Navarro Ribeiro Dantas - DJe 11.11.2008). 5. Precedentes do TRF-5ª R: (AMS 2006.83.00.008206-7 - 1ª T. - Rel. Des. Rogério Fialho

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001

Autenticado digitalmente em 22/04/2015 por ADOLPHO BERGAMINI, Assinado digitalmente em 11/09/2015 por

r VALDETE APARECIDA MARINHEIRO, Assinado digitalmente em 22/04/2015 por ADOLPHO BERGAMINI, Assinado

digitalmente em 11/06/2015 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 15/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Moreira - DJe 14.12.2009; AMS 2006.84.00.004305-2 - 3ª T. - Rel. Des. Geraldo Apoliano - DJe 23.10.2009). 6. Apelação não provida....

Isto posto, NEGO provimento ao Recurso Voluntário para manter a decisão recorrida.

É como voto.

Relatora Valdete Aparecida Marinheiro

Declaração de Voto

Pedi vista dos autos para melhor me manifestar quanto ao meu posicionamento divergente da Ilma. Conselheira Relatora, a quem desde logo rendo as merecidas homenagens.

Sem delongas, passo à minha exposição.

Conforme é sabido, desde 1998 está em vigor a Lei Complementar nº 95/98, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis e, atualmente, é regulamentada pelo Decreto nº 4.176/02. Segundo dão conta as normas lá dispostas, as disposições normativas devem ser redigidas com a observação de determinadas regras, entre elas a ordem cronológica dos próprios eventos normatizados pela legislação. E, nesse contexto, os parágrafos das disposições se prestam a dispor sobre os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* de um artigo de lei. Vejamos:

Lei Complementar nº 95/98

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

Decreto nº 4.176/02

Art. 23. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observado o seguinte:

[...]

III - para a obtenção da ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

Essas anotações ganham relevância na medida em que, mais do que meras orientações à elaboração de dispositivos normativos, as regras em questão têm valiosa função de orientar a interpretação desses mesmos dispositivos e, a bem da verdade, da construção da própria norma jurídica.

Deveras, a norma jurídica é uma significação, um sentido obtido pelo intérprete a partir de uma linguagem prescritiva válida no ordenamento jurídico em vigor, imbuída de enunciados e significados capazes de instalar uma relação jurídica. Sua construção passa por 03 (três) planos de expressão: **(i)** o sistema S1 (plano de expressão); **(ii)** o sistema S2 (plano de conteúdo); e **(iii)** o sistema S3 (plano das significações normativas).

O sistema S1, ou plano de expressão, é, segundo Paulo de Barros Carvalho¹, o conjunto das letras, palavras, frases, períodos e parágrafos, graficamente manifestados nos documentos produzidos pelos órgãos de criação do direito. Eurico Marcos Diniz de Santi² interpreta o sistema como o conjunto dos veículos que manifestam graficamente a mensagem expedida pelo sujeito produtor do direito. O sistema S1 é, portanto, o conjunto físico dos enunciados (textos escritos) a partir do qual o intérprete extrairá significados.

O sistema S2, por sua vez, é exatamente o campo em que o investigador irá empreender esforços para construir significados dos textos escritos dos enunciados, individualmente. Nesta fase, ainda não é permitido que se fale em normas jurídicas, estando o intérprete vinculado aos significados individuais de cada enunciado. É que, tendo consciência apenas de certos fragmentos, ainda não será possível estabelecer o dever-ser da norma jurídica em suas 03 (três) modalidades (obrigatório, permitido, proibido)³.

Por fim, o sistema S3 se resume na fase em que o intérprete, coordenando e subordinando os diversos significados dos enunciados, é capaz de formular juízos prescritivos e aplicar a deontologia pelo dever-ser, bem como o antecedente normativo e seus elementos, além do conseqüente da norma. Ser-lhe-á possível, portanto, estabelecer a regra de prospecção dos efeitos do conseqüente se realizado o evento relatado no antecedente. (dado um fato F, deve ser uma conduta C, do sujeito S1 perante o sujeito S2).

Nesse sentido, se a Lei Complementar nº 95/98 e o Decreto nº 4.176/02 determinam, clara e expressamente, que os parágrafos denotam aspectos complementares do que fora disposto no *caput* e incisos do *caput*, então é certo que o intérprete deve ter consigo

¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 16ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2004, p. 114

² SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Curso de especialização em Direito Tributário – Introdução*, editora Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 19

³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos de Incidência*, 3ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2004, p. 73

essas informações para formular a norma jurídica. Assim sendo, o teor contido nas redações do *caput* não são, por si e em si, normas jurídicas, porquanto o será o que for entendido e interpretado mediante a leitura conjunta de seus parágrafos.

Essas lições se afiguraram relevantes porque se aplicam em tudo à interpretação do artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que serviram de fundamentos à glosa do crédito de PIS e COFINS em questão. Segue a transcrição:

“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:

[...]

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

Em outras palavras, pela leitura isolada de referido dispositivo, não é dado ao contribuinte apropriar créditos de PIS e COFINS em relação à aquisição, para revenda, de mercadorias sujeitas ao regime monofásico das contribuições, que estão relacionadas nos indigitados §§ 1º e 1º-A do artigo 2º também das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Ocorre que, consoante examinado alhures à exaustão, o *caput* de determinados artigos (e seus incisos, obviamente) não podem (e não devem) ser tomados isoladamente à constituição de uma norma jurídica. Para tanto, prescrevem a Lei Complementar nº 95/98 e o Decreto nº 4.176/02, deve-se ir aos seus parágrafos do *caput* para que o intérprete tenha a real extensão da norma jurídica positivada.

Pois bem. As regras de vedação aos créditos de PIS e COFINS estão no §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. De acordo com o que lá está disposto, é vedada a apropriação de créditos em relação aos valores: **(i)** de mão-de-obra paga à pessoa física, e **(ii)** da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. *In verbis*:

“Art. 3º.

[...]

§ 2º. Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Deste modo, uma vez que os parágrafos complementam as regras do *caput*, a mim parece evidente que as restrições à apropriação de créditos de PIS e COFINS, na hipótese de aquisição de mercadoria sujeita ao regime monofásico, se resumem às situações em que a aquisição se dá em operação sujeita à alíquota zero.

E aqui cabe um aparte para explicitar alguns elementos que orbitam o regime monofásico de PIS e COFINS.

As denominações “*regime monofásico*” ou “*incidência monofásica*” indicam o regime de tributação no qual há a concentração da tributação em uma determinada fase de uma cadeia industrial e/ou mercantil. Mas, note-se, de acordo com a legislação, por meio desse regime não há a antecipação do fato gerador pela presunção de sua ocorrência, mas sim a aplicação de alíquotas diferenciadas: aos fabricantes e importadores recai uma alíquota majorada, enquanto que aos atacadistas, distribuidores e varejistas é aplicável a alíquota zero.

Este modelo foi introduzido às receitas auferidas com a venda de veículos e autopeças por meio da Lei nº 10.485/02, vejamos:

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.

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.

[...]

§ 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 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

Inicialmente, as receitas auferidas com a venda de mercadorias sujeitas a esse regime estava excluída do regime não cumulativo. Entretanto, a Lei nº 10.865/04 trouxe novos contornos à forma de apuração do PIS e da COFINS incidentes sobre essas receitas, porquanto ao modificar a redação do artigo 1º, § 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, deixou claro que a restrição à não cumulatividade passou a se referir *apenas às receitas obtidas com a venda de álcool para fins carburantes*⁴, de modo que as demais receitas sujeitas ao regime “monofásico” passaram a se sujeitar concomitantemente à sistemática não-cumulativa.

E mais. As redações dos artigos 8º, VII, “a”, da Lei n. 10.637/02, e 10, VII, “a”, da Lei n. 10.833/03, que se reportam ao disposto no mencionado artigo 1º, § 3º, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, não foram alteradas, o que veio a corroborar que somente as receitas auferidas com a venda de álcool para fins carburantes é que continuam a se submeter ao regime cumulativo do PIS e da COFINS. Segue a transcrição do dispositivo:

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV, do § 3º do art. 1º”

A Receita Federal chancelou esse entendimento desde há muito em várias (e conhecidas) Soluções de Consultas, a exemplo do que se verifica das de nº 7/07 e 286/04, em que foi expressamente decidido que as operações enquadradas no regime monofásico de apuração do PIS e da COFINS se beneficiam da não cumulatividade a partir da edição da Lei n. 10.865/04. Seguem suas respectivas transcrições:

Solução de Consulta n. 07/07:

“A pessoa jurídica sujeita a incidência monofásica deve apurar seus créditos tendo por base as alíquotas e procedimentos próprios do regime da não-cumulatividade”

Solução de Consulta n. 286/04:

“Em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da nova redação do inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei n. 10.637, de 2002, dada pelo art. 37 da Lei n. 10.865, de 2004, não dão direito a crédito da contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas, no mercado interno ou externo, de produtos de que trata a Lei n. 10.485, de 2002”

Segundo o Fisco Federal, apenas não gera direito ao crédito os gastos incorridos à aquisição para revenda dos próprios bens *monofasiados*⁵. É o que consta, entre tantas outras, das Soluções de Consultas nº 37/06 e 178/08. Vejamos:

Solução de Consulta n. 37/06:

“No regime não-cumulativo da Cofins, não gera direito a crédito a aquisição, para revenda, de gasolina (exceto a de aviação), diesel e gás liquefeito de petróleo- GLP, submetida a alíquotas diferenciadas concentradas dessa contribuição. Não gera direito a crédito a aquisição de álcool, para fins carburantes, para revenda, em razão de estar submetida ao regime cumulativo e monofásico de incidência da Cofins”

Solução de Consulta n. 178/08:

“DISTRIBUIDOR ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E DE HIGIENE PESSOAL. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Relativamente a períodos posteriores a 1º de agosto de 2004, o distribuidor atacadista das mercadorias citadas no art. 1º da Lei n. 10.147/2000 (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) faz jus aos créditos do regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos da legislação de regência. Tais créditos não abrangem as aquisições, para revenda, das mercadorias em questão”

A Receita Federal baseia seu posicionamento justamente na alínea “b” do inciso I do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aqui em discussão.

Mas, conforme penso, essa vedação é ilícita.

É que, conforme já adiantado linhas atrás, a alínea “b” do inciso I do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, há de ser interpretada conjuntamente com o §2º do mesmo dispositivo, porque se lhe representa complemento e, por isso mesmo, não pode ser ignorado na construção da norma jurídica. E, conforme visto, no regime monofásico é possível que distribuidores, atacadistas e varejistas adquiram mercadorias uns dos outros e, desse modo, terão suas aquisições tributadas pela alíquota zero, ou venham a fazê-lo diretamente de fabricantes e importadores.

No primeiro caso posto acima, quando da aquisição de mercadorias gravadas com alíquota zero, não há dúvidas de que o direito ao crédito deve ser negado ao contribuinte, já que neste caso a aplicação do §2º, inciso II, do artigo 3º é indubitável. Entretanto, se a aquisição é feita diretamente do fabricante e/ou importador, deve se reconhecer que a operação é tributada não à alíquota ordinária do regime não cumulativo, mas sim a uma alíquota majorada. Ora, se essas pessoas jurídicas fazem aquisições tributadas (até mesmo mais tributadas se comparada a outras operações não monofásicas) e, por outro lado, estão enquadradas no regime não cumulativo de PIS e COFINS por serem optantes do lucro real à apuração de seu IRPJ, então o direito ao crédito deve existir, porque: **(i)** essa é a interpretação

⁵ O termo *monofasiado* é um neologismo assumido, afinal, não existe na gramática portuguesa e na literatura jurídico-tributária. Entretanto, ante a falta de um termo específico que designe o bem sujeito ao regime monofásico, (tal qual existe à operação *substituída* ou *antecipada*, no contexto da substituição tributária), simplesmente construímos o termo em homenagem à didática, para que o entendimento deste método de apuração seja simplificado mediante a classificação (e individualização) das operações envolvidas.

sistemática preceituada na Lei Complementar nº 95/98 e no Decreto nº 4.176/02; e **(ii)** é a que melhor se amolda ao próprio regime não cumulativo, cuja dinâmica é essencialmente pela vedação ao crédito nas hipóteses em que não há pagamento de PIS e COFINS na operação de aquisição.

Sobre este último ponto, cumpre ser dito que a veiculação do regime não cumulativo tem o fim único e específico de inviabilizar o efeito cascata do PIS e da COFINS, aliás, conforme consta expressamente da Exposição de Motivos das Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, que deram origem às Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Não fosse assim, os preços finais de bens e serviços estariam artificialmente inflados e, logicamente, impediriam a fluidez comercial.

Afinal, pelo fato de o *custo* ser o ponto de partida à formação de preços,⁶ o valor de revenda dessa mercadoria seria composto indiretamente do PIS e da COFINS incidentes na operação anterior. Esse valor, por sua vez: **(i)** seria base de nova incidência de PIS e COFINS devidos pelo contribuinte, na hipótese de uma revenda tributada pelas contribuições; ou **(ii)** representaria uma tributação indireta em situações onde a legislação almeja efeitos financeiros nulos, como a alíquota zero.

O tema foi de algum objeto de análise pelo Ibracon, que, em suma, se pronunciou no sentido de que créditos e débitos de PIS e COFINS devem ser contabilizados da mesma forma que outros tributos incidentes sobre a receita de vendas, a exemplo do ICMS. Vejamos o que está dito na Interpretação Técnica n. 01/2004:

“[...] Esses tributos [*PIS e COFINS*] devem ser registrados nos diversos grupos de receitas e despesas, a fim de que os correspondentes encargos reflitam a despesa tributária relativa às transações que a geraram e, dessa forma, que a entidade apresenta adequadamente a margem bruta, lucro operacional, resultado financeiro e o resultado não operacional gerado em seu negócio. Assim, por exemplo, no caso da receita de venda, o montante do PIS e da COFINS calculado sobre essa receita deve ser demonstrado como dedução de vendas, os créditos sobre os estoques vendidos como redutor do custo das vendas [...]

[...]

Conforme comentado, as normas instituíram um sistema de crédito em relação aos bens adquiridos para revenda, utilizados na fabricação de produtos, etc. [...] o Ibracon entende que o valor pago nas compras de mercadorias se constitui num crédito do contribuinte que será utilizado como abatimento nos cálculos dessas contribuições sobre receitas. Assim, os valores dessas contribuições contidos nas aquisições de mercadorias se constituem num ativo da entidade [...]

Em outras palavras, o que se extrai da aludida Interpretação Técnica n. 01/2004 é que o PIS e a COFINS incidentes sobre a receita de vendas devem ser partes integrantes da formação dos respectivos preços, daí a razão para Ibracon entender que as contribuições devem ser demonstradas como “*dedução de vendas*”, ou seja, da receita bruta (a partir das deduções

de descontos incondicionais, ICMS, PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta, apura-se a *receita líquida*)⁷.

Mas, o ponto mais relevante para a presente fundamentação se dá quanto à forma de contabilização dos créditos de PIS e COFINS, que, segundo o Ibracon, “*se constituem num ativo da entidade*”. E, se assim o é, se os créditos de PIS e COFINS são demonstrados contabilmente em contas de ativo (na prática comumente denominada “*PIS e COFINS a Recuperar*”), então obviamente que os custos, despesas e encargos que conferem créditos das contribuições devem ser demonstrados por seus valores líquidos de PIS e COFINS na contabilidade. Aí a razão para o Ibracon, ao fazer referência ao exemplo da compra de uma mercadoria para revenda, ter entendido que o crédito de PIS e COFINS se caracteriza como um “*reduzidor do custo das vendas*”.

Pois bem, nesse contexto deve ser dito também que, conforme é sabido, o *preço* da venda de bens é em geral composto pela soma do custo (de aquisição ou produção), despesas, margem de lucro do contribuinte e dos próprios tributos incidentes sobre vendas. Este *preço*, ao seu turno, será a receita bruta auferida que, ao final, será tributada pelo PIS e pela COFINS.

Ora, se esses custos, despesas e encargos, que, por gerarem créditos de PIS e COFINS, devem ser reconhecidos pelo valor líquido das contribuições na contabilidade, serão ao final computados à formação da receita bruta tributável, então fica claro que a busca pela *desoneração* da materialidade de incidência do próprio tributo, finalidade última do regime não cumulativo, somente será realizada se os créditos de PIS e COFINS apropriados forem efetivamente utilizados.

Daí a razão para sustentar que o valor jurídico perseguido pelo regime não cumulativo é a *desoneração* da receita, que será alcançado se, e somente se, os créditos apropriados pelos contribuintes forem efetivamente apropriados e segregados do custo da mercadoria. Do contrário, volta a ser dito, haveria tributação indireta da mercadoria pela composição das contribuições no custo, que ao fim e ao cabo contrariaria a própria alíquota zero aplicável às operações em questão.

Eis, aí, os fundamentos jurídicos e econômicos que justificam o direito ao crédito de PIS e COFINS quando da aquisição de mercadorias tributadas, mesmo quando sujeitas ao regime monofásico (nesse caso, aquisição direta do fabricante).

E o fato de a mercadoria ser revendida posteriormente com alíquota zero não é relevante do ponto de vista econômico ou jurídico. Econômico porque, como se viu, negar o direito ao crédito seria induzir tributação indireta de uma operação que se quer livre de efeitos financeiros (alíquota zero). E jurídico porque a permissão de manutenção de crédito já é há muito existente na legislação de PIS e COFINS. Vejamos o que diz o artigo 17 da Lei nº 11.033/04:

“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”

⁷ Aliás, conforme pronunciamento da 6ª Região Fiscal da Receita Federal nas Soluções de Consulta nº 118/09 e 126/09, *verbis*: “BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO VALOR DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. VEDAÇÃO. No regime não-cumulativo, é vedado excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep [*e a COFINS*] o valor dessa mesma contribuição (o cálculo do PIS/Pasep [*e COFINS*] não-cumulativo é realizado “por dentro”)”

Note-se. Não está sendo defendido, aqui, que o artigo 17 da Lei nº 11.033/04 tem o efeito de *gerar* o crédito das contribuições – argumento que vem sendo rechaçado, com razão, pelo Poder Judiciário. Pelo contrário, o que está sendo assumido como premissa é que o direito ao crédito existe porque: **(i)** essa é a interpretação conjunta do artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, combinada com seu §2º, inciso II, nos termos determinados pela Lei Complementar nº 95/98 e pelo Decreto nº 4.176/02; **(ii)** essa interpretação se conforma, inclusive, com a dinâmica do próprio regime não cumulativo de PIS e COFINS, posto que a aquisição de mercadorias de fabricantes e/ou importadores é tributada. E sendo existente o crédito, deve ele ser mantido mesmo em razão de uma revenda tributada à alíquota zero, nos exatos termos do artigo 17 da Lei nº 11.033/04.

Nesse contexto, sou da opinião de que o posicionamento da Receita Federal acerca da impossibilidade de tomada de créditos sobre o valor de aquisição dos próprios produtos sujeitos ao regime “monofásico” não caminha em acordo com a legislação, ao menos em relação às pessoas jurídicas que adquirem mercadorias diretamente de fabricantes ou importadoras. Embora não seja objeto de debate do presente caso, apenas para finalizar a fase de fixação de premissas, penso que o direito ao crédito, em questão, deve se dar pela ordinária das contribuições, prevista no artigo 3º, § 1º, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, bem como o artigo 8º da IN SRF n. 404/04.

Feita a análise abstrata, passo ao exame dos elementos dos autos. Para contextualizar os fatos que compõem a motivação do Fisco Federal, transcreve trechos relevantes da ementa e do relatório da decisão *a quo*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2008

CRÉDITO. INCIDÊNCIA MOFÁSICA/CONCENTRADA. VEÍCULOS, AUTOPEÇAS E ACESSÓRIOS. É vedada a apuração de créditos calculados sobre os valores de produtos tributados com incidência concentrada/monofásica adquiridos para revenda diretamente das fabricantes ou importadoras de veículos novos, autopeças e acessórios.

Conforme descrito no relatório fiscal, os valores de créditos de Pis/Pasep e Cofins solicitados são relativos a aquisição de veículos automotores, bem como autopeças adquiridas para a revenda. A fiscalização concluiu que tal creditamento é indevido, aponta que o art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.833/2003 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 para a Cofins previstas na Lei 10.485/2002.

O relatório fiscal também esclarece que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 ao determinar que “as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das Contribuições para o Pis/Pasep e para a Cofins não impedem a manutenção pelo vendedor dos créditos vinculados a estas 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.

Processo nº 11080.723365/2009-26
Acórdão n.º 3101-001.830

S3-C1T1
Fl. 624

Desta forma, não foi reconhecido qualquer direito creditório em favor do contribuinte referente à contribuição para a COFINS no período compreendido entre o 3º Trimestre de 2004 e 4º Trimestre de 2008, sendo indeferidos os pedidos de ressarcimento eletrônicos controlados no presente processo, os quais totalizam o valor de R\$ 18.690.799,79 (dezoito milhões, seiscentos e noventa mil, setecentos e noventa e nove reais e setenta e nove centavos) [...]"

Por essa leitura se verifica que o presente caso é mesmo daqueles em que o contribuinte adquiriu mercadorias diretamente de fabricantes e importadores de veículos e autopeças, que estão sujeitos ao regime monofásico e, a par disso, teve seus créditos de PIS e COFINS glosados pela aplicação do artigo 3º, inciso I, alínea "b", das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Considerando esses fatos e, ainda, confrontando-os com os fundamentos aqui sustentados, CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO para cancelar integralmente as exigências fiscais.

É como voto.

Conselheiro Adolpho Bergamini