



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11442.000192/2010-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-009.825 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2021
Recorrente SAMAVE SOCIEDADE ASSISENSE DE MAQUINAS E VEICULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTES ATACADISTAS E VAREJISTAS DE AUTOMÓVEIS E PEÇAS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

Em razão da técnica legalmente implementada de tributação concentrada nos fabricantes e importadores de automóveis e peças, as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a venda desses produtos são submetidas à alíquota zero de PIS e Cofins, sendo expressamente vedado o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses bens.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Semiramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

A pessoa jurídica acima qualificada, cujo ramo de atividade é a comercialização de veículos automotores classificados na Tabela TIPI nas classificações fiscais 87032100, 87043190, 87042190, 8704219001 e 8703231001, entrou com Pedido de Ressarcimento Eletrônico de créditos da Cofins Não-Cumulativa. A interessada não transmitiu Declarações de Compensação vinculadas ao Pedido de Ressarcimento mencionando.

Tal direito restaria conferido pelo art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, porquanto ela basicamente comercializa os produtos referidos nos incisos I e II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, alterados pelas Leis n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, e 10.925 de 23 de julho de 2004.

Em análise preliminar, a DRF de Marília constatou divergências entre o saldo de créditos passíveis de ressarcimento informado no PER em relação aos informados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON), que não apresentava saldo credor de COFINS no 4º Trimestre de 2004.

Dessa forma, a interessada foi intimada pela DRF de Marília a apresentar os seguintes documentos e/ou informações:

- "1. Memoriais de apuração dos créditos de COFINS, por período de apuração, informando discriminadamente, a origem dos créditos e a conta contábil de classificação;*
- 2. No caso de bens adquiridos para revenda, informar, detalhadamente, os bens adquiridos para revenda com a correspondente classificação fiscal na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI);*
- 3. Cópia do Livro Razão, especificamente, da conta que registra o valor da COFINS a recuperar, juntamente com cópia dos balancetes transcritos no Livro Diário (cópia do termo de abertura e encerramento);*
- 4. Considerando que nos DACON apresentados, relativos aos períodos de apuração acima, na Ficha de cálculo da COFINS, há exclusão de receita de vendas de mercadorias e, considerando a atividade econômica principal do contribuinte, informar se a exclusão refere-se à incidência monofásica da contribuição sobre produtos adquiridos para revenda, prevista na Lei n.º 10.485/2002".*

Atendendo à intimação, a interessada alegou que os créditos em análise não foram incluídos nas respectivas DACON's nem utilizados para qualquer compensação, procedimentos estes que serão realizados somente após o deferimento dos pedidos de ressarcimento. E que os pedidos de ressarcimento da COFINS do período abrangido entre o 3º trimestre de 2004 ao 1º trimestre de 2008 foram motivados pela comercialização de veículos novos, sujeitos ao regime não cumulativo na sistemática monofásica, com expressa autorização legal. Passou então a discorrer sobre o art. 17 da Lei 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que determinou expressamente que as operações efetuadas com alíquota zero referentes ao PIS e a COFINS não estavam impedidas de manter os créditos vinculados a essas operações.

O pedido foi indeferido pela DRF por meio de Despacho Decisório que inicialmente esclareceu que, ao contrário do alegado pela interessada, o preenchimento do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON), não está subordinado ao deferimento do ressarcimento de créditos do PIS/PASEP e COFINS. Pelo contrário, é nesse demonstrativo em que o sujeito passivo irá demonstrar os créditos apurados, sua

utilização na dedução das contribuições devidas e o saldo passível de ressarcimento, nos casos previstos em lei. Desse modo, quando da transmissão do PER, em 30/04/2008, o preenchimento e transmissão do DACON estava disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 590, de 22/12/2005, que não faz nenhuma referência à demonstração dos créditos ressarcíveis de PIS/PASEP e COFINS somente após o deferimento por parte da RFB.

Não tendo a interessada retificado o DACON para informar o crédito objeto do pedido de ressarcimento pelo fato do crédito ser inexistente e tendo em vista que as operações realizadas pela interessada não geram créditos, por força de vedação legal a DRF deixou de proceder à apuração do montante do crédito e concluiu pela sua inexistência, uma vez que não podem ser descontadas como crédito as aquisições de produtos para revenda sujeitos à tributação monofásica, ainda que sua receita de venda seja sujeita à alíquota zero (art. 3º, inciso I, alínea "b", da Lei nº 10.833/2003).

Com o indeferimento de seu pedido, a interessada apresentou manifestação de inconformidade solicitando a reforma do Despacho Decisório, com uma rica argumentação onde discorre sobre dois marcos normativos importantes que não teriam sido observados: o art. 17 da Lei 11.033, de 2004 que lhe daria o direito de se creditar da Cofins e do PIS incidente sobre a fase anterior em regime de substituição tributária; e o art. 42 da Lei 11.727, de 2008, que revogou a sistemática de não cumulatividade ainda mantida pelas leis 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002 para alguns casos específicos previstos no inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea a do inciso VII do art. 8º das referidas leis, respectivamente para a Cofins e o PIS, o que teria eliminado qualquer discussão sobre as normas de não cumulatividade que, por princípio, devem permitir o crédito sobre as contribuições que incidiram na fase anterior da cadeia produtiva.

A Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou a manifestação de inconformidade improcedente.

Foi apresentado Recurso Voluntário, no qual a Recorrente repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira - Relatora

O recurso voluntário foi tempestivo e atendeu aos demais pressupostos legais de admissibilidade e- deve ser conhecido.

A Recorrente apresentou argumentação no sentido de que há dois marcos normativos importantes que não teriam sido observados: o art. 17 da Lei 11.033, de 2004 que lhe daria o direito de se creditar da Cofins e do PIS incidente sobre a fase anterior em regime de substituição tributária; e o art. 42 da Lei 11.727, de 2008, que revogou a sistemática de não cumulatividade ainda mantida pelas Leis no. 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002 para alguns casos específicos previstos no inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea a do inciso VII do art. 8º das referidas leis, respectivamente para a Cofins e o PIS, o que teria eliminado qualquer discussão sobre as normas de não cumulatividade que, por princípio, devem permitir o crédito sobre as contribuições que incidiram na fase anterior da cadeia produtiva.

Nesse ponto, assinto integralmente com a interpretação da fiscalização. Nesse sentido, não merece reparos o entendimento da decisão recorrida:

Inicialmente, entenda-se que estamos tratando de forma especial de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecida para o setor automotivo pela Lei n.º 10.485, de 2002. Essa lei estabelece, basicamente, alíquotas diferenciadas concentradas das contribuições incidentes sobre as vendas das máquinas, dos veículos e das autopeças que menciona, reduzindo a zero as alíquotas incidentes na revenda dessas mercadorias pelos comerciantes atacadistas e varejistas. Note-se que a redução a zero na revenda dessas mercadorias não se origina de benefício fiscal ou intenção de desoneração dos produtos tratados, mas apenas de sistemática especial de tributação das contribuições, com concentração da incidência sobre os industriais e importadores.

Neste contexto é que se questiona quanto à possibilidade de aplicação do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004. Tal regramento permitiria, assim, dentre outras hipóteses, que em uma operação em que adquirisse um produto para revenda com incidência monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica calculasse créditos em relação a ele, ainda que a receita de venda do mesmo não seja alcançada pelas duas contribuições.

A cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a esses produtos é realizada mediante a técnica de arrecadação denominada de incidência *monofásica*, ou, mais propriamente, *concentrada*, que consiste em aplicar alíquotas diferenciadas, mais elevadas, em um ponto estratégico da sua cadeia econômica, exonerando-se todos ou alguns dos demais pontos.

No caso de veículos e peças (relacionadas nos Anexos I e II da Lei n.º 10.485, de 2002), a tributação concentra-se nos industriais e importadores.

Seguindo ainda a técnica de tributação concentrada, são reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a venda desses produtos, vedando-se-lhes, de outra parte, o direito a crédito relativamente à sua aquisição.

Embora definida a questão, são pertinentes algumas considerações adicionais acerca da cobrança não-cumulativa das contribuições sociais em relação aos produtos em pauta. Inicialmente cabe transcrever o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, o qual dispõe:

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.

Examinado esse artigo, poder-se-ia concluir que, em princípio, haveria nele amparo para eventual pretensão de manutenção de créditos relativamente às receitas auferidas com a venda de automóveis e peças, receitas essas sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Entretanto, há expressa vedação legal ao desconto de crédito em relação aos automóveis e peças adquiridos para revenda, já antes referida de passagem. Veja-se o conteúdo do art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei n.º 10.637, de 2002, idêntico ao do dispositivo de mesma numeração da Lei n.º 10.833, de 2003, na redação da Lei n.º 10.865, de 2004 (grifouse):

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) no § 1º do art. 2º desta Lei;

(...)

Documento nato-digital Processo 11442.000192/2010-51 Acórdão n.º 14-48.100 DRJ/RPO Fls. 114
5 O § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.637, de 2002, e o § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.833, de

2003, assim estão escritos, na parte que aqui interessa, incluídos pela Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004:

Lei n.º 10.637, de 2002 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:

(...)

III - no art. 1º da Lei n.º 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; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

IV - no inciso II do art. 3º da Lei n.º 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; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

Lei n.º 10.833, de 2003 Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

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

(...)

III - no art. 1º da Lei n.º 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; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

IV - no inciso II do art. 3º da Lei n.º 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; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

A Lei 11.033, de 2004 é posterior a esses dispositivos mas sua leitura não comporta a revogação dessa proibição. Entendemos que o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, tem como objetivo aperfeiçoar a desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente aos produtos sujeitos à alíquota zero ou outras formas de exoneração dessas contribuições, à medida que possibilita a **manutenção** de créditos, originalmente passíveis de utilização para desconto da contribuição devida, calculados sobre custos, encargos e despesas que tenham antes sofrido tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins. Ou seja, Documento nato-digital Processo 11442.000192/2010-51 Acórdão n.º **14-48.100 DRJ/RPO** Fls. 115 6 permite a manutenção dos créditos permitidos pela legislação (energia elétrica, aluguéis de prédios etc.), ainda que relativos às vendas submetidas à alíquota zero.

Como visto, por força do art. 2º, § 1º, inciso II, e do art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei n.º 10.865, de

2004 (arts. 21 e 37), é expressamente vedado descontar créditos calculados em relação a automóveis e peças adquiridos para revenda.

Note-se que o citado art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, utiliza o vocábulo “**manutenção**” dos créditos a que se refere. Ora, como o inciso I, alínea “b”, do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, exclui o direito de crédito na aquisição de automóveis e peças adquiridos para revenda, **não há crédito a ser mantido** na venda desses produtos. Ao se referir o dispositivo à “manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados” às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ele está se referindo aos créditos relativos aos **custos, encargos e despesas legalmente autorizados a gerar esses créditos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não estando, de forma alguma, a revogar o inciso I, alínea “b”, do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, como alegado.

Reforça o sobredito o fato de que tanto a MP n.º 206, de 2004, quanto a Lei n.º 11.033, de 2004, contêm cláusula de revogação (arts. 18 e 24, respectivamente) e, em nenhuma delas, foi mencionado como revogado o inciso I, alínea “b” do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003.

Também não há de se aplicar o princípio segundo o qual a lei posterior revoga a anterior com ela incompatível, tendo em vista que não há incompatibilidade entre a alínea “b” do inciso I do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e o art.

17 da Lei n.º 11.033, de 2004.

O primeiro desses dispositivos (alínea “b” do inciso I do art. 3º das citadas Leis) contém uma regra estabelecendo hipótese em que não são cabíveis créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, tendo em vista o modelo de não-cumulatividade dessas contribuições adotado pelo legislador em nosso País.

O segundo, visa a reforçar a desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre produtos cujas receitas de vendas já eram anteriormente exoneradas dessas contribuições (atendendo a diretrizes de políticas econômicas e sociais), possibilitando que, além da exoneração direta, sejam calculados créditos sobre custos, encargos e despesas –observado, é claro, o requisito de que os créditos sejam originalmente admitidos pela legislação.

Ora, é notório que, por meio das alterações tributárias havidas, não se buscou de modo algum reduzir a tributação de automóveis e peças. Em verdade, a redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita auferida com a venda desses produtos (incisos I e II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.485, de 2002), decorre tão-somente da técnica de tributação concentrada adotada pela Administração Tributária em relação a esse setor econômico, explicitada inicialmente.

Como já dito, essa técnica consiste em aplicar alíquotas diferenciadas, mais elevadas, em um ponto estratégico da cadeia econômica do setor, usualmente no de Documento nato-digital Processo 11442.000192/2010-51 Acórdão n.º 14-48.100 DRJ/RPO Fls. 116 7 produção ou fabricação (de mais fácil controle), de modo a nele concentrar a tributação que seria normalmente distribuída pelos demais elos da cadeia, ficando estes normalmente dispensados do pagamento do tributo. É exatamente o que ocorre no presente caso, em que os comerciantes atacadistas e varejistas dos citados produtos não se sujeitam ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a sua receita da venda, porquanto a cobrança dessas contribuições é concentrada nos seus fabricantes e importadores.

Ainda que apenas a interpretação sistemática seja suficiente para resolver a questão, acrescenta-se que o art. 16 da Lei n.º 11.116, de 18 de maio de 2005, deixa ainda mais claro que o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, não altera a legislação a respeito do desconto de créditos, mas apenas permite a manutenção dos créditos já previstos, ainda que relativos a vendas submetidas à alíquota zero. *In verbis*:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Por último, a IN SRF n.º 594, de 26 de dezembro de 2005, que consolida as normas relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidente sobre as operações submetidas a alíquotas diferenciadas concentradas, ratifica o entendimento aqui sustentado:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação)

incidentes sobre a comercialização no mercado interno e sobre a importação de:

IX - 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;

X - pneus novos de borracha da posição 40.11 e câmaras-de-ar de borracha da posição 40.13, da Tipi; e XI - autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei n.º 10.485, de 2002, e alterações posteriores.

Art. 26. Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, a pessoa jurídica pode descontar, do valor das contribuições decorrente de suas vendas, créditos relativos a:

Documento nato-digital Processo 11442.000192/2010-51 Acórdão n.º 14-48.100 DRJ/RPO Fls. 117
8 (...)

§ 5º Não gera direito a créditos o valor:

IV - da aquisição no mercado interno, para revenda, dos produtos relacionados no art. 1º, ressalvado o disposto no art. 27.

(o art. 27 trata de caso específico de incidência das contribuições nas pessoas jurídicas fabricantes das máquinas e dos veículos, de que trata o inciso IX do art.

1º, o que não é o caso da consulente)

Art. 38. Ressalvado o disposto no inciso IV do § 5º do art. 26, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota de 0% (zero por cento) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a

manutenção, pela pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa das contribuições, dos créditos vinculados a essas operações.

Ante o exposto, conclui-se que em razão da técnica legalmente implementada de tributação concentrada nos fabricantes e importadores de automóveis e peças, as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a venda desses produtos são submetidas à alíquota zero da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, sendo expressamente vedado, de outra parte, o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses bens.

Dessa forma, adoto integralmente o entendimento da decisão recorrida, o qual faço minha razão de decidir.

Diante do exposto, proponho negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira