



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

Processo nº 12585.000182/2011-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.517 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria PER-COFINS
Recorrente GRAND BRASIL COMÉRCIO DE VEÍCULOS E PEÇAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA APRECIÇÃO.
CONSEQUÊNCIAS.

A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade de autuação/despacho decisório, nem aproveitamento tácito de crédito.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. APRECIÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI VIGENTE. VEDAÇÃO. SÚMULA
CARF 2.

No processo administrativo, o julgador não tem competência para se manifestar sobre eventual alegação de inconstitucionalidade de lei vigente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

Ementa:

AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS E AUTOPEÇAS PARA REVENDA.
ALÍQUOTA ZERO. LEI N. 10.485/2002. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.
VEDAÇÃO EXPRESSA EM LEI.

As aquisições de veículos e autopeças, tributados à alíquota zero, em função da Lei nº 10.485/2002, para revenda, não geram créditos em função de expressa vedação nas leis de regência das contribuições (Lei nº 10.637/2002 - Contribuição para o PIS/PASEP, e Lei nº 10.833/2003 - COFINS), nos artigos 3º, I, "b", combinados com os artigos 1º, § 2º, III e IV. E tal situação não foi alterada pela legislação superveniente: nem pelo art. 16 da Medida Provisória nº 206/2004 (atual art. 17 da Lei nº 11.033/2004) que somente

esclareceu que o fato de a alíquota na venda ser zero não impede a manutenção do crédito (obviamente nas hipóteses em que ele já existia), nem pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 18/05/2005, que apenas limitou temporalmente a utilização do saldo credor acumulado no trimestre.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre **Pedido de Ressarcimento** de crédito referente a COFINS não-cumulativa¹, transmitido em 30/04/2008, relativo ao 3º trimestre de 2004, versando sobre receitas tributadas à alíquota zero, de incidência monofásica (revenda de veículos e autopeças), com fundamento no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

O pedido foi indeferido em **Despacho Decisório**, por haver expressa vedação legal à tomada de créditos, no caso (artigo 3º, I, "b", c/c artigo 2º, § 1º, III e IV das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e Lei nº 10.485/2002, que trata da incidência monofásica, para veículos e autopeças, com alíquota zero para as receitas apuradas), e por tratar o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 de manutenção de créditos existentes, e não de criação de créditos novos.

Ciente do despacho, a empresa apresentou **manifestação de inconformidade**, alegando, em síntese, que: (a) está sujeita à tributação das contribuições nos termos da Lei nº 9.718/1998; (b) com a edição da Lei nº 10.485/2002, houve a pretensão de se criar uma tributação chamada supostamente de "monofásica", que objetivou atribuir, para a cadeia produtiva automobilista, uma alíquota elevada para um elo (indústria/importador), e alíquota zero para os demais elos, gerando equívocos de interpretação; (c) na veiculação das leis de regência das contribuições não cumulativas (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003), foi mantida a sistemática anterior (Lei nº 10.485/2002), e restou vedada a possibilidade de tomada de créditos; (d) a situação desigual foi corrigida na Medida Provisória nº 206, de 09/08/2004 (no art. 16), posteriormente convertida na Lei nº 11.033, de 22/12/2004 (art. 17), que foi alastrada à Instrução Normativa SRF nº 594/2005 (art. 38); (e) não há qualquer norma de PIS/COFINS que tenha previsão de tributação monofásica (com incidência em uma fase e

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

não-incidência em todas as demais) para os produtos da empresa, sendo juridicamente vazia qualquer tentativa de retirá-la do campo da não cumulatividade (com alíquota zero, que pode, em tese, ser majorada), baseado em suposição que existe uma “monofasia” na sua cadeia produtiva; (f) o creditamento das contribuições, por utilizar o método subtrativo indireto, independe de quanto foi, ou sequer se houve, tributação na cadeia anterior, ou mesmo se o elo anterior estava no regime da não cumulatividade; (g) negar o direito ao crédito, no caso, ofende não apenas a legalidade estrita, mas a não cumulatividade, a moralidade e a segurança jurídica, pois não se coadunava com a sistemática constitucional a anterior vedação de tomar créditos, o que ficou afastado a partir do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 (confirmado pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005); (h) o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 é especial e não geral, e se destina exatamente aos casos que tinham vedação expressa nas leis de regência das contribuições, porque os demais não precisavam, justamente porque não estavam vedados, então o creditamento era tranquilo, aceito pelo próprio fisco; (i) outro reforço à tese que permite o direito de crédito foi a revogação, pela Lei nº 11.727/2008, do inciso IV do § 3º do art. 1º, entre outros, das leis de regência das contribuições; e (j) quando o legislador desejou excluir a aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 ele o fez expressamente, como nas Medidas Provisórias nº 413/2008 e nº 451/2008, nenhuma delas convertida em lei no que se refere a tais dispositivos.

A empresa apresenta, posteriormente, **nova manifestação**, no sentido de que sequer seria necessária a análise de mérito de seus argumentos de defesa, visto que a contribuinte foi cientificada em 02/07/2013 do despacho decisório referente ao PER transmitido em 30/04/2008, havendo lapso superior a 5 anos, e conseqüente reconhecimento tácito do direito.

No **juízo de primeira instância**, a DRJ decidiu, unanimemente, pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob os seguintes fundamentos: (a) o prazo de cinco anos para o pronunciamento da autoridade administrativa diz respeito apenas à compensação declarada pelo contribuinte, não se aplicando aos casos de restituição e/ou ressarcimento o reconhecimento tácito do direito dos créditos pleiteados; (b) a Lei nº 10.485/2002 concentrou a tributação nas pessoas dos fabricantes e importadores de máquinas, veículos e autopeças, sendo denominada de tributação monofásica ou concentrada, sendo as receitas de venda obtidas pelas concessionárias desoneradas com a aplicação da alíquota zero; (c) as leis de regência das contribuições, ao criarem o sistema da não cumulatividade, excluíram da novel sistemática determinadas receitas, cuja apuração deveria ser realizada nos termos da legislação anterior, entre estas a que concentrava a tributação monofásica (Lei nº 10.485/2002), sendo expressamente vedado o direito ao crédito em tais aquisições (art. 3º, I das leis de regência); (d) o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, não ampara o creditamento das contribuições, com base na sistemática da não cumulatividade, pelas revendedoras de veículos automotores, em decorrência da vedação legal expressa, que persiste, para o aproveitamento do crédito nas vendas submetidas à incidência monofásica, desde a sua definição; e (e) a tributação monofásica não se confunde com a apuração cumulativa, tendo a tributação monofásica também natureza não cumulativa, quando a pessoa jurídica está submetida ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, como é o caso dos autos, o que lhe permite o aproveitamento de créditos, inerente ao regime da não cumulatividade, mas somente em relação aos créditos que são passíveis de utilização, como energia elétrica, aluguéis, depreciação, e não em relação aos créditos expressamente vedados, os referentes a veículos e autopeças adquiridos para revenda.

Tendo ciência da decisão da DRJ em 01/10/2015, a empresa apresenta **recurso voluntário** em 22/10/2015, alegando que: (a) o prazo para decidir os processos de restituição não é eterno, como defendeu a DRJ, e está sujeito aos ditames do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, além de dever respeito ao prazo de 360 dias (cf. artigo 24 da Lei nº 11.457/2007), consolidado pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos, no REsp nº 1.138.206/RS; (b) a empresa está sujeita ao regime da não cumulatividade, e adquire produtos com alíquota zero (e não com monofasia), tendo sido a vedação existente nas leis de regência das contribuições revista no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 (norma multitemática), endossado pelo artigo 16 da Lei nº 11.116/2005; (c) quando a lei nova altera a situação legal, ela deve ressaltar os casos que permanecem na dicção antiga (como se tentou fazer, por duas vezes, em relação ao o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, que é norma específica aos casos para os quais havia vedação ao creditamento); e (d) o direito de crédito é coerente com a técnica de não cumulatividade para as contribuições (método indireto subtrativo), e independe de haver tributação na etapa anterior.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso voluntário atende os requisitos de admissibilidade, pelo que dele se toma conhecimento.

Dos prazos para a Administração se manifestar sobre pedidos de restituição/ressarcimento e da consequência pelo descumprimento

Na peça apresentada em complemento a sua manifestação de inconformidade, a recorrente sustentou que seria de cinco anos o prazo máximo para análise de seu pedido, sob pena de atendimento tácito, com fundamento no § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

O PER em análise, recorde-se, foi transmitido em 30/04/2008. E a DRJ, ainda que sequer tenha verificado a efetiva data de ciência do despacho decisório (15/02/2013, cf. fl. 92), que foi equivocadamente informada pela recorrente como sendo 02/07/2013, resultando na contagem incorreta do prazo, respondeu acertadamente que o prazo a que se refere o § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 se refere a homologação tácita de compensações, e não a restituição/ressarcimento delas desacompanhado. Aliás, tal conclusão deriva da simples leitura da norma:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.” (grifo nosso)

Inaplicável, assim, o comando legal invocado ao caso em análise neste processo.

Adicione-se que a mesma questão, referente à mesma empresa, e abrangendo as contribuições no ano de 2004, entre outros, foi submetida à Segunda Turma desta Quarta Câmara, tendo o colegiado chegado a conclusão unânime sobre a matéria:

“GLOSA DE CRÉDITOS. AUTO DE INFRAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INAPLICABILIDADE. A homologação tácita, prevista no art. 73, § 5º, da Lei nº 9.430/1996, limita-se às compensações formalizadas em Dcomp, não atingindo o direito de a Fiscalização, em procedimento autônomo, examinar a existência dos créditos e glosar, mediante auto de infração, aqueles para os quais não haja suficiente comprovação. (Acórdão no 3402-003.660, Rel. Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, unânime, sessão de 13 dez. 2016)”

No recurso voluntário, a empresa adiciona o argumento de que lhe favorece, no presente caso, a decisão do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos (REsp nº 1.138.206/RS), no sentido de que se aplica ao processo administrativo tributário o disposto no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, que estabelece o prazo de 360 dias para as decisões administrativas:

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

É cediço que o comando legal indicado insere-se em um contexto que busca dotar de maior celeridade o processo administrativo, em consonância com os princípios constitucionais que regem a matéria.

Contudo, é preciso reconhecer que não atribuiu o legislador consequência (v.g., reconhecimento tácito do crédito, como demanda a recorrente) ao processo em desacordo com o comando. E poderia tê-lo feito, se o desejasse, visto que a mesma Lei nº 11.457/2007 promove alterações ao Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal. Neste Decreto é que se arrolam, por exemplo, as causas de nulidade (art. 59).

Também é sabido que no processo há prazos próprios e impróprios, e que estes não acarretam consequências processuais, embora possam ensejar discussões sobre responsabilização funcional, caso o retardo não seja justificável.

Veja-se, a título ilustrativo, o art. 226 do novo Código de Processo Civil – CPC (artigo 189 do antigo CPC), que também tem por escopo a celeridade nos julgados:

“Art. 226. O juiz proferirá:

I - os despachos no prazo de 5 (cinco) dias;

II - as decisões interlocutórias no prazo de 10 (dez) dias;

III - as sentenças no prazo de 30 (trinta) dias.”

Embora se possa entender o objetivo do artigo, afigura-se irrazoável dele deduzir que um processo com decisão judicial proferida após trinta dias seria, por exemplo objeto de nulidade, ou subtração de custas ou atualizações, ou ainda reconhecimento de direitos de crédito. No mesmo sentido as observações em relação ao art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

Ademais, o art. 24 da Lei nº 11.457/2007 possuía dois parágrafos que foram vetados pelo Poder Executivo (veto mantido). Um deles exatamente porque atribuía efeitos ao processo no caso de descumprimento (o § 2º dispunha que “haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte”).

Na mensagem nº 140, de 16/3/2007, são esclarecidas as razões do veto presidencial, proposto pelos Ministérios da Fazenda e da Justiça:

“Razões do veto “Como se sabe, vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Não obstante, a esfera administrativa tem se constituído em via de solução de conflitos de interesse, desafogando o Poder Judiciário, e nela também são observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual a análise do processo requer tempo razoável de duração em virtude do alto grau de complexidade das matérias analisadas, especialmente as de natureza tributária.

Ademais, observa-se que o dispositivo não dispõe somente sobre os processos que se encontram no âmbito do contencioso administrativo, e sim sobre todos os procedimentos administrativos, o que, sem dúvida, comprometerá sua solução por parte da administração, obrigada a justificativas, fundamentações e despachos motivadores da necessidade de dilação de prazo para sua apreciação.

Por seu lado, deve-se lembrar que, no julgamento de processo administrativo, a diligência pode ser solicitada tanto pelo contribuinte como pelo julgador para firmar sua convicção. Assim, a determinação de que os resultados de diligência serão presumidos favoráveis ao contribuinte em não sendo essa realizada no prazo de cento e vinte dias é passível de induzir comportamento não desejável por parte do contribuinte, o que poderá fazer com que o órgão julgador deixe de deferir ou até de solicitar diligência, em razão das consequências de sua não realização. Ao final, o prejudicado poderá ser o próprio contribuinte, pois o julgamento poderá ser levado a efeito sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria.”

Derradeiramente, não devemos confundir a celeridade procedimental com a duração razoável do processo (ambas garantidas pelo Texto Constitucional):

“Embora seja difícil conceituar precisamente a noção de razoável duração do processo, percebe-se que tal conceito não está relacionado única e exclusivamente ao “processo rápido” propriamente dito. O processo deve ser rápido o suficiente para dar a resposta apropriada à lide, porém adequadamente longo

para garantir a segurança jurídica da demanda. Por tal motivo, o princípio da razoável duração do processo é duplice, pois tanto a abreviação indevida como o alongamento excessivo são potencialmente danosos ao indivíduo.”²

Improcedente, assim, o pleito no sentido de atribuição de efeitos à inobservância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457/2007. Repare-se que nem a norma e nem o julgado na sistemática dos recursos repetitivos (REsp nº 1.138.206/RS) objetivam as consequências da inobservância, como deseja a recorrente.

Nesse sentido já me manifestei em processos julgados neste tribunal, sempre com acolhida unânime da turma:

DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO. CONSEQUÊNCIAS. A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade, nem diminuição dos consectários legais do crédito tributário. (Acórdão nº 3403-002.782, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 25 fev. 2014)

NULIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO. A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade. (Acórdão nº 3403-002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30 jan. 2014)

NULIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO. A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade. (Acórdão nº 3403-002.374, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 24 jul. 2013)

Portanto, não merecem prosperar as alegações de defesa no que se refere a prazos para a Administração se manifestar sobre pedidos de restituição/ressarcimento, ensejando consequências pelo descumprimento.

Das considerações preliminares sobre o cerne do contencioso

Antes de se ingressar, propriamente, nas matérias contenciosas, há que se registrar o que é inconteste, no presente processo.

Tanto a recorrente quanto a fiscalização acordam que as operações para as quais se demanda crédito são aquisições de veículos e autopeças, tributados à alíquota zero, em função da Lei nº 10.485/2002, para revenda. E ambas também reconhecem que o direito de crédito foi expressamente vedado pelas leis de regência das contribuições (Lei nº 10.637/2002 -

² MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 8.ed. São Paulo: Dialética, 2015, p.194-195.

Contribuição para o PIS/PASEP, e Lei nº 10.833/2003 – COFINS), nos artigos 3º, I, “b”, combinados com os artigos 1º, § 2º, III e IV:

“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 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;

(...)

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica **podará 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.**” (grifo nosso)*

Não há nenhuma controvérsia, nos autos, como exposto, sobre estarem as aquisições inseridas no contexto da Lei nº 10.485/2002, e sobre haver a vedação nas leis de regência. Tampouco há divergência sobre o fato de que as contribuições em apreço são não cumulativas. Antes do advento da Medida Provisória nº 206, de 09/08/2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.033, de 22/12/2004, então, o único inconformismo manifestado pela recorrente se refere a eventual incompatibilidade das restrições com o mecanismo inerente à não cumulatividade das contribuições, ou com princípios constitucionais.

No que se refere a tal inconformismo, é de se destacar, preliminarmente, que a Constituição não assegura não-cumulatividade irrestrita ou ilimitada. E sequer diz que a lei fixará os casos de cumulatividade, sendo a contrário senso os demais casos de não-cumulatividade. O texto constitucional permite à lei definir exatamente os setores para os quais operará a não-cumulatividade. E também não dispõe que para tais setores a não-cumulatividade será irrestrita ou ilimitada.

É nesse contexto que surgem os dispositivos legais que regem as contribuições não-cumulativas, basicamente as Leis nº 10.637/2002 (Contribuição para o

PIS/PASEP) e nº 10.833/2003 (COFINS), que limitam/restringem a não-cumulatividade referida no texto constitucional.

Portanto, o simples fato de apurar-se a contribuição pela sistemática não-cumulativa não garante à empresa créditos em relação a quaisquer operações, mas somente àquelas para as quais exista previsão legal de amparo, e não estejam contempladas em vedações nas leis de regência.

Sobre a afronta a princípios constitucionais por norma legal vigente, não cabe manifestação desta corte administrativa, em função da Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Basta, assim, que sejam examinadas administrativamente as normas legais vigentes, assumidas como constitucionais (salvo em caso de expressa declaração de inconstitucionalidade pelo juízo competente).

É essa tarefa que se empreende a seguir, com especial destaque para o cerne da controvérsia, que se refere à natureza do comando presente no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

Da natureza do comando presente no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004

No próprio despacho decisório, destaca a autoridade fiscal que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 trata de manutenção de créditos existentes, e não de criação de créditos novos.

Por outro lado, a recorrente dispõe que a Medida Provisória nº 206, de 09/08/2004 (no art. 16), posteriormente convertida na Lei nº 11.033, de 22/12/2004 (art. 17), alastrada à Instrução Normativa SRF nº 594/2005 (art. 38), veio a corrigir situação desigual entre os diferentes elos da cadeia produtiva automobilística, que, de fato, não é monofásica, mas com um dos elos sujeitos à alíquota zero.

Sobre o correto emprego do termo “monofásico”, é de se informar que a legislação aqui já transcrita não se preocupou efetivamente em defini-lo, precisamente, mas expressamente estabeleceu vedação ao desconto de créditos em relação a determinadas situações (sejam elas ou não “monofásicas”, na acepção restrita do termo, defendida pela recorrente) previstas em lei, entre as quais a Lei nº 10.485/2002, na qual indiscutivelmente se enquadram as operações da recorrente.

Assim, é irrelevante ao deslinde do presente contencioso a discordância terminológica, visto que as menções da lei não são simplesmente a operações monofásicas, mas a operações expressamente previstas em determinadas leis, entre as quais aquela na qual se enquadra a situação da operação realizada pela recorrente. Aliás, o termo “monofásica” aparece uma única vez na Lei nº 10.833/2003, no artigo 12, § 7º (que trata do desconto correspondente ao estoque de abertura). E basta a leitura de tal parágrafo para que se perceba que o legislador não teve a mesma visão restritiva do termo albergada pela recorrente:

“§ 7º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos estoques de produtos que não geraram crédito na aquisição, em decorrência do disposto nos §§ 7º a 9º do art. 3º desta Lei, destinados à

*fabricação dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, **10.485, de 3 de julho de 2002**, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, **ou quaisquer outros submetidos à incidência monofásica da contribuição.**” (grifo nosso)*

Portanto, as discussões suscitadas pela recorrente em relação a monofasia, ou à sistemática de apuração das contribuições, assumem reduzida importância diante dos textos expressos dos comandos legais, que indiscutivelmente vedavam o desconto de créditos para as operações em análise, textos legais esses que não podem ser afastados pelo julgador administrativo em função de eventuais inconstitucionalidades apontadas pela empresa, como aqui já destacado.

Resta, assim, à defesa, um único argumento que não esbarraria na discussão sobre a constitucionalidade das vedações existentes, de que teria a Lei nº 11.033/2004, resultante da conversão da Medida Provisória nº 206/2004, efetivamente criado uma nova hipótese de desconto de crédito, derogando a existente nas leis de regência das contribuições.

Sobre a alegação, cabe salientar que, em 09/08/2004 foi publicada a Medida Provisória nº 206/2004 (vigente a partir de 09/08/2004), que, em seu art. 16, dispôs:³

*“Art. 16. **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.**”*

A Exposição de Motivos da Medida Provisória (EM Nº 00111/2004 - MF) parece não deixar dúvidas sobre o caráter declaratório (e não constitutivo) do comando:

*“19. As disposições do art. 16 **visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação** da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.”(sic) (grifo nosso)*

Não se cria obrigação, assim, com o art. 16, nem se derroga eventual vedação existente nas leis de regência das contribuições. Apenas se garante a “manutenção” (palavra essa que já sugere o caráter interpretativo do comando) dos créditos vinculados, já se destacando que a “manutenção” do crédito pressupõe a prévia existência do direito ao crédito. E isso decorre claramente da conclusão lógica/semântica de que é impossível “manter” aquilo que não se tem.

E, com a publicação da Lei nº 11.116, de 18/05/2005 (vigente a partir de 19/05/2005), também não há revogação de vedação ou alteração substancial no direito de crédito previsto nas leis de regência das contribuições.

Já enfrentamos o tema em mais de uma oportunidade, chegando a entendimento consolidado no sentido de que:

*“Sintetizando nosso entendimento: é possível a apuração de créditos previstos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 em relação a **insumos tributados na aquisição** (ainda que a saída do produto final esteja sujeita a alíquota zero), **cabendo apenas observar se tal direito de crédito não encontra óbice nas vedações estabelecidas no corpo das próprias leis** (v.g. inciso II*

³ Com a conversão da Medida Provisória no 206/2004 na Lei no 11.033/2004, o comando passou a figurar no art. 17 da lei, com idêntico teor.

do § 2º do art. 3º). E **tal situação não foi alterada pela legislação superveniente**: nem pelo art. 16 da Medida Provisória nº 206/2004 (atual art. 17 da Lei nº 11.033/2004), que somente esclareceu que o fato de a alíquota na venda ser zero não impede a manutenção do crédito (obviamente nas hipóteses em que ele já existia), nem pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 18/05/2005, que apenas limitou temporalmente a utilização do saldo-credor acumulado no trimestre.” (grifo nosso) (Acórdão nº 3403-003.488, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação ao entendimento em apreço, sessão de 27 jan. 2015)

No mesmo sentido, de que não houve revogação de vedação a direito de crédito existente nas leis de regência pela Lei nº 11.033/2004, em casos de revendedora de veículos e autopeças, já decidiu unanimemente este tribunal administrativo:

“COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REVENDEDORA DE VEÍCULOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. **A aquisição de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei 10.485/02, para revenda, quando feita por comerciantes atacadistas ou varejistas desses produtos, não gera direito a crédito do PIS e da Cofins,** dada a **expressa vedação**, consoante o art. 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, respectivamente. A previsão contida no art. 17 da Lei nº 11.033/04 trata-se de regra geral não se aplicando nos casos de tributação monofásica por força da referida vedação legal.” (grifo nosso) (Acórdãos n. 3801-004.111 a 139, todos unânimes, Rel. Cons. Marcos Antonio Borges, sessão de 19 ago. 2014)

“DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. **INCIDÊNCIA MONOFÁSICA COM ALÍQUOTA ZERO** NAS OPERAÇÕES DE REVENDA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NOS TERMOS DO ART. 17 DA LEI 11.033/2004. Os artigos 2º, parágrafo 1º, VIII e 3º, I, b, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam expressamente o direito ao creditamento das referidas contribuições em relação a bebidas adquiridas para revenda. O benefício contido no artigo 17 da Lei 11.033, de 2004, de que o vendedor tem direito a créditos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero do PIS e COFINS, não se aplica no caso de os bens adquiridos não estarem sujeitos ao pagamento das contribuições.” (Acórdão n. 3302-002.272, unânime, Rel. Cons. Gileno Gurjão Barreto, sessão de 21 ago. 2013)

Em síntese, a falta de uniformidade sobre o que se designa exatamente como “monofásico” é absolutamente marginal diante das vedações, que remetem a dispositivos legais, e não à “monofasia”, em geral. E a Lei nº 11.033/2004 não afetou a vigência de tais vedações, previstas nas leis de regência das contribuições.

Não socorre a recorrente, a nosso ver, então, a tese de que a Lei nº 11.033/2004 teria revogado dispositivos legais que vedavam o aproveitamento de créditos, nas leis de regência das contribuições. A Lei nº 11.033/2004 não traz disposição “mais específica” que as constantes nas leis de regência, mas disciplina adicional a elas, com caráter explicativo,

e não derogador de disposição legal expressa, não sendo difícil concluir que a palavra “manterão”, nem de longe, parece ter o condão de transformar vedação expressa em permissão.

Derradeiramente, adicione-se que as disposições constantes em medidas provisórias diversas, e que não foram convertidas em lei, relacionadas pela recorrente, não se prestam a formar conclusões a contrário senso. O complexo processo que leva à não conversão de medidas provisórias em lei (de concordância parcial, discordância, desnecessidade, irrelevância, inadequação redacional, entre outros) não pode ser simploriamente resumido à conclusão de que cada comando da MP não convertida em lei deveria ser interpretado como comando legal vigente com a redação oposta.

Destarte, são totalmente improcedentes as alegações de defesa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan