



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.000233/2011-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3401-006.680 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de julho de 2019
Recorrente SONNERVIG AUTOMÓVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/05/2007

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

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

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE. A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos na tramitação do presente processo, adoto o relatório do Acórdão recorrido:

*Trata o processo de contestação contra o **Despacho Decisório** emitido pela Derat em São Paulo, que indeferiu o Pedido de Ressarcimento, de COFINS incidência não cumulativa – mercado interno, do 2º TRIMESTRE 2007, no montante de R\$ 2.276.452,07, apresentado por meio do PER n.º 07890.41971.250608.1.1.11-9529, pela inexistência de direito creditório, devido a vedação legal de aproveitamento de créditos incidente nas operações de aquisição de produtos sujeitos a tributação monofásica/concentrada.*

*Cientificada da decisão, a interessada, por intermédio de seu representante legal, apresentou **Manifestação de Inconformidade**, argumentando que comercializa veículos e autopeças, bem como presta serviços de garantia e assistência técnica, estando sujeita à tributação do PIS e da Cofins nos termos da Lei n.º 9.718, de 1998. Diz que com a edição da Lei n.º 10.485, de 2002, houve a pretensão de se criar uma tributação para a cadeia produtiva automobilista, chamada 'monofásica', com uma alíquota elevada para a indústria ou importadora e alíquota zero para os demais elo, dentre eles os concessionários de veículos que é o seu caso. Posteriormente, foram publicadas as Leis n.ºs 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, que introduziram a nova sistemática da não cumulatividade, mas trazendo exceção à possibilidade de aproveitamento de créditos para a cadeia produtiva automobilista. Mas ressalta que normas posteriores repuseram o direito ao creditamento, procurando corrigir todas as distorções existentes nessa sistemática, que não foram consideradas na decisão da autoridade administrativa. Assim é que por meio da MP n.º 206, de 2004, surgiu o art. 16 (que virou art. 17 quando convertida na Lei n.º 11.033, de 2004), que, com rara clareza do preceito, permitiu o creditamento para quem faturava com alíquota zero, numa clara demonstração de reforço e prestígio da não cumulatividade.*

Entretanto, foi editada a IN SRF n.º 594, de 2005, que expressamente introduziu uma vedação, ao vincular a ressalva ao art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, para as vendas com alíquota zero em relação a produtos da cadeia automobilista. Mas, por entender que não existe vedação em lei, assevera que qualquer ato infralegal que restrinja ou limite direitos transborda sua amplitude.

A seguir, faz uma diferenciação entre a alíquota zero e a não incidência, por serem fenômenos distintos, com pressupostos e conseqüências diferentes. Cita caso de ocorrência monofásica em que não há direito a creditamento porque o resto da cadeia está fora do campo de incidência do tributo (querosene de aviação), mas, quando se fala em alíquota zero, a sistemática é outra, pois os fatos estão no campo de incidência, revelando um caso que não é monofasia e portanto é vazia juridicamente qualquer tentativa de

retirar do campo da não cumulatividade, sob suposição de regime monofásico. Também realça a equivocidade na tentativa de aproximar a não cumulatividade do PIS/Cofins com a que é praticada por outras exações como, por exemplo, IPI e ICMS.

Contesta ainda a interpretação equivocada acerca do art. 17, dizendo que o dispositivo só pode se destinar para os casos que tinham vedação expressa. Ou seja, se podiam creditar-se, é óbvio que podiam manter; só faz sentido dar direito de manter para quem estava com impedimento. E para nenhum setor com alíquota zero, fora os iguais ao seu, tinha vedação e portanto precisavam de liberação. Resume, assim, que a) a regra da não cumulatividade era que todos os produtos poderiam tomar créditos; b) mas para alguns veio norma impedindo; e c) então nada mais natural que o art. 17 dizer que, a partir dali, podem, sim, manter os créditos que estavam vedados.

Argumenta, referindo-se a um segundo marco normativo inobservado, que apesar de se enquadrar nas normas da não cumulatividade, a base de cálculo de seus produtos não integraria o novo cálculo padrão, e, mais, obedeceria à legislação anterior, que previa alíquota alta para o industrial e zero para a comercialização. Sucede que houve outra inovação legislativa: a Lei n.º 11.727, de 2008 que revogou o inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea “a” do inciso VII do art. 8º da Lei n.º 10.637, de 2002 (também para a Lei n.º 10.833, de 2003). Quer dizer que se antes havia a discussão que parte das normas da não cumulatividade incidiriam sobre a contribuinte, pois havia comando para aplicar as normas anteriores; com essa revogação fica claro que se enquadra nas normas da não cumulatividade, agora sequer com as ressalvas de alguns artigos. Assim, entende que, além do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, esse é mais um reforço legal no sentido de se afastar qualquer empecilho à obtenção de creditamento de PIS/Cofins.

Por fim, discorre sobre as MP n.º 413/08 e n.º 451/08, pelas quais o Poder Executivo veio tentar restringir creditamento baseados no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, mas que, por intuitiva inconstitucionalidade, não foram mantidas no ordenamento jurídico. Ficando a lição desse fato de que quando a lei quer vedar, ela o faz explicitamente; mas quando libera, deve-se igualmente respeitar. (grifo nosso)

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

COFINS. MERCADO INTERNO. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS PARA REVENDA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO. O art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, não ampara o creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, com base na sistemática da não cumulatividade, pelas revendedoras de veículos automotores, em decorrência de vedação legal expressa para o aproveitamento do crédito de aquisições, nas vendas submetidas à incidência monofásica, desde a sua definição.

Cientificada da referida decisão, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que reproduziu os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade.

Encaminhado ao CARF para julgamento da peça recursal, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

O presente Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Alega a Recorrente, empresa que comercializa veículos e autopeças, que por força do art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, assiste-lhe expressamente a possibilidade de aproveitamento e utilização de créditos de PIS e COFINS vinculados à aquisição destes produtos, sujeitos a incidência monofásica de PIS e COFINS, junto a fabricantes e importadores, apurados mediante aplicação das alíquotas básicas de 1,65% e 7,60, respectivamente. Por isto se insurge contra o indeferimento do pedido de ressarcimento dos mesmos.

O regime monofásico de tributação, ou de tributação concentrada, é aplicável ao PIS e à COFINS incidentes sobre a cadeia econômica de veículos e autopeças constantes dos Anexos I e II da Lei n.º 10.485/2002, que assim dispõe:

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras 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 Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas 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. (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

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: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

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: (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 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: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II – caput do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória no 2.18949, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

Verifica-se que a tributação de PIS e COFINS incidentes sobre a cadeia econômica de venda de veículos novos, auto peças e acessórios é concentrada nos respectivos fabricantes e importadores. A técnica onera em patamar superior ao geral a etapa inicial da cadeia produtiva, permitindo a desoneração da(s) etapa(s) seguinte(s), o que se dá, na presente hipótese, pela redução a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas ou varejistas com a venda dos referidos produtos, caso da Recorrente.

Em tal sistemática, tem-se que a Lei nº 10.637/2002, que disciplina a Contribuição para o PIS/PASEP, e a Lei nº 10.833/2003, que disciplina a COFINS, no artigo 3º, I, “b” e no artigo 2º, § 1º, III e IV, respectivamente, vedam expressamente o direito de crédito dos agentes econômicos participantes da cadeia, tais como atacadistas e varejistas, *in verbis*:

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 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. (grifo nosso)

A vedação encontra-se reproduzida nos artigos 1º e 26, da IN/SRF nº 594, de 26/12/2005, que consolidou a legislação de regência da incidência monofásica do PIS e da COFINS.

A Recorrente alega que o advento do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, a permitir o creditamento de vendas efetuadas com alíquota zero, teria corrigido a distorção, a seu ver, que a vedação acima representava na regra geral de não cumulatividade estabelecida pela Constituição para as contribuições sociais. Eis o teor do dispositivo:

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.

Ocorre, porém, que o art.17 da Lei 11.033/2004 trata da manutenção de créditos existentes, não da previsão de novos créditos. Isto fica claro ao se verificar que a referida lei resultou da conversão da Medida Provisória nº 206/2004 (vigente a partir de 09/08/2004), que em seu art.16 trazia a norma hoje contida no art. 17 da Lei 11.033/2004. Veja-se que a Exposição de Motivos da Medida Provisória (EM nº 00111/2004 MF) explicita a natureza declaratória do dispositivo, afastando qualquer pretensão constitutiva:

19. As disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Repita-se, portanto, que o art.17 da Lei nº11.033/2004 não cria nenhuma nova hipótese de geração de créditos, apenas esclarece que os créditos já existentes serão mantidos nas

vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS /PASEP e da COFINS.

Assim sendo, a norma não se aplica à hipótese em julgamento, uma vez que os dispositivos da Lei nº10.637/2002 (Contribuição para o PIS/PASEP) e Lei nº 10.833/2003 (COFINS) vedam expressamente a apropriação de créditos pelos atacadistas e varejistas quando da aquisição de veículos e autopeças sujeitos ao regime monofásico. Se já não faziam jus a direito creditório quando da aquisição, a melhor interpretação para o dispositivo, considerando a sistemática legal da monofasia, certamente não é a de que a norma teria autorizado a manutenção de créditos cuja apropriação sempre fora, e continua sendo, vedada.

Ademais, o referido dispositivo constitui regramento geral, enquanto os dispositivos da Leis nº10.833/2003 e 10.637/2002 contêm norma de caráter especial acerca do PIS e da COFINS, devendo-se considerar que, de acordo com o princípio da especialidade, aquela não tem o condão de derogar o que esta, em caráter bem mais específico, estatui.

A jurisprudência das Turmas deste Conselho sobre o tema caminha na direção do que aqui exposto, conforme acórdãos abaixo transcritos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 31/10/2011 a 31/12/2011

PIS/COFINS. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS SUBMETIDOS AO REGIME MONOFÁSICO PARA REVENDA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO PELO COMERCIANTE ATACADISTA E VAREJISTA. VEDAÇÃO LEGAL.

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

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

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

(Acórdão nº 3402-005.303, da 2ª turma, da 4ª Câmara, da Terceira Seção, sessão de 19 de junho de 2018, Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2009

COFINS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SUBMETIDOS AO REGIME MONOFÁSICO PARA REVENDA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO

PELO COMERCIANTE ATACADISTA E VAREJISTA. VEDAÇÃO LEGAL.

No regime não-cumulativo de COFINS, por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista e varejista, o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições de veículos novos sujeitos ao regime monofásico concentrado no fabricante e importador. A aquisição de veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485/02, para revenda, quando feita por comerciantes atacadistas ou varejistas desses produtos, não gera direito a crédito da COFINS, dada a expressa vedação, consoante os art. 2º, § 1º, III e art. 3º, I, “ b ”, c/c da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE. *A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.*

(Acórdão nº 3301-004.687, da 1ª turma, da 3ª Câmara, da Terceira Seção, sessão de 24 de maio de 2018, Relator Conselheiro Semiramis De Oliveira Duro)

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli