



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000442/2009-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.025 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2021
Recorrente K.STAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/03/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO PARA REVENDA. COMERCIANTE ATACADISTA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO EXPRESSA.

No âmbito do sistema não-cumulativo, é expressamente vedado aos comerciantes atacadistas e varejistas o aproveitamento de créditos calculados com relação a produtos sujeitos à incidência monofásica adquiridos para revenda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/03/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO PARA REVENDA. COMERCIANTE ATACADISTA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO EXPRESSA.

No âmbito do sistema não-cumulativo, é expressamente vedado aos comerciantes atacadistas e varejistas o aproveitamento de créditos calculados com relação a produtos sujeitos à incidência monofásica adquiridos para revenda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/03/2008

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 07-36.628, proferido pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, que por unanimidade julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

A Recorrente apresentou pedidos de ressarcimentos de créditos referentes à PIS/PASEP e COFINS, através das PER/DECOMP nº 07382.51341.010408.1.1.10-0094, 37896.06656.010408.1.1.10-0720, 28540.54131.010408.1.1.11-9626 e 28202.70204.010408.1.1.11-1091 em razão de suas operações no mercado interno, remanescentes no final do 4º Trimestre do ano de 2007 e 1º Trimestre de 2008.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (DERAT/SPO), não reconheceu o direito creditório pleiteado em face de decorrer de operações de aquisições de produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação.

Inconformada com a decisão da Autoridade Tributária, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, que foi julgada pela DRJ Florianópolis/SC, nos seguintes termos:

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

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/03/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO PARA REVENDA. COMERCIANTE ATACADISTA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO EXPRESSA.

No âmbito do sistema não-cumulativo, é expressamente vedado aos comerciantes atacadistas e varejistas o aproveitamento de créditos calculados com relação a produtos sujeitos à incidência monofásica adquiridos para revenda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/03/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO PARA REVENDA. COMERCIANTE ATACADISTA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO EXPRESSA.

No âmbito do sistema não-cumulativo, é expressamente vedado aos comerciantes atacadistas e varejistas o aproveitamento de créditos calculados com relação a produtos sujeitos à incidência monofásica adquiridos para revenda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/03/2008

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

Manifestação de Inconformidade Improcedente”

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Primeira Instância em 23 de abril de 2018, e apresentou Recurso Voluntário em 15 de maio de 2018.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente argumenta que tendo em vista o fato do PIS/COFINS serem tributos incidentes sobre o faturamento, a dinâmica do cálculo destas contribuições implica em que, no caso de um dos elementos da cadeia produtiva ser isento ou ter alíquota reduzida, o próximo elemento apura os créditos das contribuições de forma presumida.

Para demonstrar seu ponto, cita trecho do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho, que reproduzo, em parte a seguir:

“No PIS e na COFINS, por serem impostos sobre a receita bruta, com repercussão econômica no consumidor final, adotou-se no Brasil a coleta dos créditos numa forma presumida, pois são eles apurados pela simples incidência da alíquota, que onera o faturamento ou a receita, sobre as despesas-aquisições do contribuinte, ainda que tenha havido isenção total ou parcial na etapa anterior, sem a necessidade de comprovação, aquisição por aquisição, do imposto transferido pelo fornecedor ao contribuinte (...)”

Relembrando que os créditos decorrentes de aquisições, cujo elo anterior da cadeia de suprimento seja isento, ou o produto o seja, são regulados pelo inciso II, do § 2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002, ou Lei nº 10.833/2003, e que a figura do crédito presumido está prevista de forma expressa nos dispositivos legais que tratam desta modalidade.

Talvez a confusão decorra do fato de que, diferente do ICMS e IPI, o valor do PIS/COFINS não venha destacado nas notas fiscais de aquisição de produtos ou de serviços, sendo o cálculo dos créditos a serem utilizados no regime não cumulativo seja através da aplicação da alíquota devida sobre o valor das aquisições.

Adiante, a Recorrente explica o cálculo do valor devido de PIS/COFINS, conforme reproduzo abaixo:

“Deste modo, a base de cálculo do PIS/COFINS é efetuada pelo encontro de contas, de custos e despesas vinculados ao faturamento, subtraídos do valor da receita, sendo o resultando a hipótese de incidência para a tributação relativa ao PIS e a COFINS.”

Peço vênia para discordar deste ponto, na medida de que o que foi descrito acima é a apuração de lucro, sendo a apuração da base de cálculo da PIS/COFINS descrita no artigo 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, onde se pode confirmar que a base de cálculo destas contribuições é o total das receitas auferidas do mês, sobre a qual aplica-se a alíquota própria, e do total devido resultante, abatem-se os créditos obtidos conforme a legislação, reduzindo-se o valor a pagar.

Cita como jurisprudência o Agravo ao Resp 1.051.634, do STJ, onde lê-se na ementa do Acórdão, o seguinte:

“(…) III - O fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota maior, não é óbice para que os contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas. (...)”

Esclarece que não discute a constitucionalidade da Lei, apenas discute a sua interpretação.

Requer o seguinte:

“Diante de todo o exposto, a empresa Recorrente pleiteia,

respeitosamente, o reconhecimento do presente Recurso Voluntário, de modo que, seja acolhido o pedido ora pleiteado, reconhecendo assim que a Recorrente possa realizar a apuração do PIS/COFINS não cumulativos vincendos aproveitando-se dos créditos vinculados decorrentes da compra de carros novos, “zero quilometro”, peças e acessórios.

Por fim, tendo em vista o princípio da verdade material e caso seja necessária a realização de instrução probatória, a Recorrente requer a produção de todos os meios de provas admitidos em direito.”

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

1. Aplicação do resultado de Decisões Judiciais

Em relação às decisões judiciais, cabe ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais em regra não vinculam o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Deveras, a obrigatoriedade de que a decisão administrativa reproduza os entendimentos expressos nos julgados dos Tribunais Superiores, para além dos casos concretos a que se refiram tais julgamentos, verifica-se somente quanto às súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, às decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF/1988), bem como nos casos previstos no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Sem razão à Recorrente.

2. Crédito decorrente da aquisição de bens submetidos à tributação monofásica.

Ocorre que os produtos sujeitos à tributação monofásica não podem gerar créditos na aquisição de produtos para revenda, visto que este tipo de tributação é incompatível com o regime de tributação não cumulativo. Esta posição é reproduzida na Solução de Consulta COSIT nº 218, de 06 de agosto de 2014, onde se lê:

*“21 Nesse sentido, pelo exposto até aqui, deve-se reiterar que o fato de uma pessoa jurídica revendedora estar inserida em uma cadeia cuja incidência das contribuições em apreço se dá sob a forma monofásica não inviabiliza, per si, a apuração de créditos a serem descontados dessas contribuições, **com exceção daquele decorrente da aquisição de bens monofásicos**. Estando a pessoa jurídica vinculada a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em tese, é possível o desconto de alguns créditos.*

22 Contudo, em vista do caráter geral com que são colocados os questionamentos da consultante, é prudente alertar que as hipóteses ensejadoras de créditos são aquelas

taxativamente elencadas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sendo cabível a apuração de crédito tão somente na medida em que as hipóteses discriminadas forem aplicáveis à atividade praticada pela consultante e dentro dos próprios limites estabelecidos pela legislação regente."

Notem que a sentença em negrito do item 21, desta Solução de Consulta, é explícita em excluir os créditos decorrentes da aquisição de produtos monofásicos para a apuração de créditos das pessoas jurídicas submetidas ao regime não cumulativo. Esta consulta decorre de dúvida do consultante sobre a possibilidade de utilização de créditos não decorrentes de produtos monofásicos na apuração de débitos decorrentes de sua atividade que é a de varejista de combustíveis.

Também encontramos este entendimento em decisões do Superior Tribunal de Justiça conforme podemos verificar em trecho do voto da eminente Ministra Assusete Magalhães no AIREsp nº 1.895.032/PE:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DECISÃO AGRAVADA EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DA TURMA.

1. O Superior Tribunal de Justiça possui firme entendimento de que as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS em regime especial de tributação monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do regime de incidência não cumulativo.

2. Agravo interno a que se nega provimento"

(STJ, AgInt no REsp 1.743.909/RJ, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 22/10/2019).

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O Tribunal a quo, ao analisar a controvérsia, consignou: 'Posteriormente, a Segunda Turma, ao julgar o REsp 1.267.003/RS, decidiu rever sua orientação quanto ao segundo fundamento, passando a entender que o art. 17 da Lei 11.033/04 não teria aplicação exclusiva ao Regime Tributário para o Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE. Nesse mesmo precedente, compreendeu-se, também, não ser possível o aproveitamento de créditos pela incompatibilidade de regimes – a tributação monofásica, com alíquota concentrada na atividade de venda, não permite o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo - e pela especialidade de normas, haja vista que a inserção em Regime Especial de Tributação Monofásica afasta a aplicação da regra geral do art. 17 da Lei 11.033/2004 e do art. 16 da Lei 11.116/2005, e por especialidade, chama a incidência do art.3º, I, 'b' da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que vedam o creditamento. (...) Feitas essas considerações, filio-me ao entendimento de que a técnica do creditamento é incompatível com a incidência monofásica do tributo porque não há cumulatividade. Inaplicável, portanto, à impetrante, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei 11.033/2004, e 16, da Lei 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao regime não-cumulativo.'

2. O entendimento alhures encontra-se pacificado na jurisprudência da Segunda Turma do STJ, segundo o qual o regime de tributação monofásica é incompatível com o direito ao creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS.

3. Recurso Especial não provido"

(STJ, REsp 1.806.338/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 11/10/2019).

"AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. REVENDA DE AUTOPEÇAS. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

1. Consoante os precedentes desta Segunda Turma de Direito Tributário do Superior Tribunal de Justiça, **as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo**, a teor dos artigos 2º, §1º, e incisos; e 3º, I, 'b' da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Desse modo, não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei n. 11.033/2004, e 16, da Lei n. 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime Não-Cumulativo, salvo determinação legal expressa. Precedentes: REsp. Nº 1.267.003 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; AgRg no REsp. Nº 1.239.794 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.09.2013.

2. Indiferentes se tornam as alterações efetuadas no art. 8º VII 'a' da Lei n.º 10.637/2002 e art. 10, VII 'a' da Lei n.º 10.833/2003 pelo art. 42, III, 'c' e 'd', da Lei n. 11.727/2008, e pelo art. 21, da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.833/2003 e pelo art. 37 da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.637/2002, pois a incompatibilidade é dos próprios regimes de tributação.

3. Incompatibilidade que se restringe às mercadorias e produtos sujeitos à tributação monofásica, não alcançando as atividades empresariais como um todo.

4. A vedação ao referido creditamento estava originalmente no art. 3º, I, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, em suas redações originais. Depois, com o advento da Lei n. 10.865/2004, a vedação migrou para o art. 3º, I, 'a' e 'b', da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Posteriormente, sobreveio a Lei n. 11.787/2008 que reforçou a vedação com a alteração do art. 3º, I, 'b', da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Tivesse havido derrogação da vedação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, esta não sobreviveria ao regramento realizado pela lei posterior que reafirmou a vedação (Lei n. 11.787/2008) e que não foi declarada inconstitucional.

5. Agravo regimental não provido"

(STJ, AgInt no REsp 1.772.957/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/05/2019).

"TRIBUTÁRIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. REPORTO. REGIME ESPECIAL NÃO CUMULATIVO. ACÓRDÃO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE.

I - Muito embora o Superior Tribunal de Justiça possua jurisprudência no sentido de que o aproveitamento de créditos relativos ao PIS e a COFINS, conforme disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, não é de exclusividade dos contribuintes beneficiários do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO), **verifica-se, a despeito de tal entendimento, que as receitas sujeitas ao pagamento de PIS e COFINS, em regime especial de tributação monofásica, não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre**

as receitas do vendedor por estarem fora do regime de incidência não cumulativo. Neste sentido: DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 10/5/2016, DJe de 17/5/2016; REsp 1440298/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2014, DJe 23/10/2014.

II - Agravo interno improvido"

(STJ, AgInt no AREsp 1.218.476/MA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/05/2018)

O regime de tributação monofásico está previsto no § 4º, do Artigo 149, da Constituição Federal de 1988, artigo que trata das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, onde se estabelece que "a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez".

Fábio Rodrigues de Oliveira, em seu PIS E COFINS na Prática, 3ª Edição, assim define o regime de tributação monofásica:

A incidência monofásica, também conhecida por tributação diferenciada ou concentrada abrange um grupo de tributos que estão sujeitos à aplicação de alíquotas específicas, superiores às básicas de 0,65% e 3% (regime cumulativo) e 1,65% e 7,6% (regime não-cumulativo).

(...)

Basicamente, fabricantes e importadores aplicam sobre as receitas auferidas na venda de tais produtos alíquotas maiores às usuais, enquanto os demais contribuintes da cadeia de comercialização (atacadistas e varejistas) tributam as receitas auferidas nas vendas dos mesmos produtos com alíquota zero. O ônus do tributo, portanto, fica concentrado no fabricante ou importador, motivo pelo qual a sistemática é conhecida por "incidência monofásica".

O conceito não deve se confundir com o da não cumulatividade, na medida em que só há de se falar em cumulatividade, ou em não cumulatividade, nos regimes de tributação plurifásico, onde os tributos incidem diversas vezes na cadeia produtiva ou comercial, podendo-se descontar o montante pago na operação antecedente (não-cumulativo), ou não (cumulativo).

Não devemos confundir também a monofasia com a substituição tributária, pois aquela não pretende reproduzir a base de cálculo do último membro da cadeia de circulação de bens a que se aplica, sendo apenas o caso de uma única incidência.

A técnica aplicada pela legislação para a implementação de um regime de tributação monofásico foi a de impor uma alíquota superior à alíquota normal a um determinado sujeito passivo, na cadeia de circulação de bens ou de produção, aplicando alíquota zero aos demais participantes a jusante.

Interessante destacar que as alíneas a e b, do inciso I, do caput, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, de redação idêntica, e reproduzido abaixo, combinadas com o § 2º, deste mesmo artigo, delimitam o alcance da utilização dos créditos de PIS/COFINS, sendo que o inciso I, e alíneas, impedem expressamente o creditamento dos bens sujeitos ao regime monofásico nas aquisições para a revenda.

"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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei;

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...)

§ 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.”

Chamo a atenção para o § 2º, onde a vedação a gerar créditos é ainda mais ampla do que a encontrada no inciso I, do caput do artigo 3º, especialmente no seu inciso II, do § 2º, que afasta a formação de crédito sobre aquisições de quaisquer bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, é clara ao excluir a monofasia da não-cumulatividade e, consequentemente, impedir o aproveitamento de créditos decorrentes do regime monofásico, o que é mais do que coerente com a natureza deste regime.

*“11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, **foram excluídas do modelo**, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, **as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária**, as referidas no art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.”*

O mesmo encontramos na exposição de motivos referentes à conversão em Lei, da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, Lei nº 10.637/2002:

*“8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, **foram excluídos do modelo**, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e **os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.**”*

Desta forma, a metodologia do regime de não cumulatividade não se confunde com a admissão de créditos decorrentes de regime de tributação diverso e propositalmente separado em razão de especificidades dos setores submetidos à monofasia, identificados pelo legislador. Seria uma deturpação da metodologia da não cumulatividade admitir créditos que lhe são estranhos com consequências no valor do tributo devido em cada etapa do ciclo econômico.

A sentença presente no inciso II, do § 2º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, “*não sujeitos ao pagamento da contribuição*”, deve ser lida como se referindo ao regime previsto nestas duas Leis, não devendo se confundir com a contribuição paga sob outro

regime, sob pena de desvirtuar a arquitetura da incidência tributária pretendida e a própria lógica do sistema.

Ocorre que a lógica dos tributos não cumulativos decorre da possibilidade do contribuinte creditar-se pelos valores pagos ao segmento precedente à título destes tributos na apuração de seus próprios débitos. Vemos que na dinâmica do ICMS e do IPI, o contribuinte faz jus, como regra, ao montante do tributo pago nas suas aquisições e esta é a confirmação de que o crédito no regime não cumulativo decorre dos montantes cuja a carga tenha sido suportada pelo contribuinte que pretende direito ao respectivo crédito, como regra.

No caso do ICMS e IPI, o valor do imposto na transação é suportado pelo comprador, que reconhece seu montante pelo valor destacado na nota fiscal, cabendo ao vendedor a apuração do valor a ser efetivamente recolhido em razão dos créditos que ele próprio acumulou de forma prévia nas suas aquisições, ou seja, nas operações em que ele suportou a carga do tributo cobrado naquela operação.

Já no regime monofásico a carga tributária é suportada pelo vendedor exclusivamente, e a sua capacidade de repasse aos preços depende de aspectos econômicos de mercado, podendo ou não ser repassadas ao preço praticado nas suas vendas, dependendo da elasticidade preço/demanda e fatores concorrenciais.

A dinâmica do PIS/COFINS difere um pouco da metodologia dos ICMS e IPI, em razão destes impostos incidirem sobre atividades específicas de industrialização e circulação de bens e serviços, enquanto a PIS/COFINS incide sobre uma base muito mais ampla, o que implica também numa base mais ampla em relação aos seus créditos, no entanto, a lógica mantém-se pois os créditos referentes a pagamentos não suportados pelo contribuinte somente podem ser considerados como exceção à regra, ou como regimes especiais.

Como no regime monofásico a carga tributária é suportada por apenas uma determinada parte da cadeia de negócios de determinados produtos, não cabe falar de créditos a serem utilizados decorrentes de regime monofásico por contribuinte que adquira estes bens, a não ser pela exceção à regra, que neste caso está expressamente citada no inciso II, do caput do artigo 3º.

Cabe analisarmos o artigo 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que se alega permitir a acumulação de créditos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

“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.”

Não posso concordar com a argumentação a respeito da aplicação deste dispositivo no caso em tela, pois considero que o disposto neste artigo refere-se a contribuintes que vendam bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, sem fazer qualquer juízo ao regime de tributação das aquisições necessárias à consecução futura destas vendas ou prestação de serviços, as quais se pressupõe serem aquelas capazes de gerarem créditos e, portanto, sem interferir com o conteúdo do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Vemos que na alínea a, do inciso I, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, proíbe-se expressamente que as mercadorias e produtos referidos no § 1º, do artigo 2º, destas mesmas Leis, gerem créditos no regime não cumulativo. Reproduzo a seguir o texto do §1º, do artigo 2º, referente às mercadorias ou produtos relacionados à atividade da Recorrente:

“Art. 2º (...)

§ 1º Exceção-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;”

Chamo a atenção para a descrição dos produtos identificados no texto legal acima, conforme a TIPI, dos seguintes itens:

“8702 – Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista.

8703 – Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida.

8704 – Veículos automóveis para transporte de mercadorias.

8705 – Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo, auto-socorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndio, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias.

8706 – Chassis com motor para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05.”

Sendo assim, fica claro que a aplicação do regime não cumulativo da PIS/COFINS não leva em conta apenas a forma de apuração do lucro pelo contribuinte, mas deve se atentar também para as exclusões expressas na legislação à respeito da apuração do crédito, previstas no artigo 3º, referente especificamente a produtos e operações expressamente citados.

Com relação à revogação das restrições das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto à apuração dos créditos, quando estes forem vinculados a operações de vendas sujeitas a suspensão, isenção ou alíquota zero, nos termos do artigo 17, da Lei nº 11.033/2004, recorro à antiga Lei de Introdução ao Código Civil, agora Lei de Introdução ao Direito Brasileiro, Decreto Lei nº 4.567, de 4 de setembro de 1942, conforme reproduzo a seguir:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

(...)

O artigo 17, da Lei nº 11.033/2004 determina que os créditos existentes, relacionados a operações de venda do contribuinte, podem ser mantidos, mesmo que estas vendas estejam sujeitas a suspensão, isenção ou alíquota zero.

O que vale dizer que para a aplicação do referido dispositivo, não foi dispensada a condição de pré-existência dos créditos, ou ainda, o referido dispositivo não trata de novas hipóteses de geração de crédito, mas apenas permite que eles sejam mantidos quando relacionados às operações de vendas nele descritas. A matéria legal sobre a geração originária de

créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo é inteiramente tratada no artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003.

Sendo assim, não há como prosperar a argumentação de que a Lei nova teria revogado a anterior, pois mesmo que tratassem da mesma matéria, que não é o caso, a Lei nova está tratando de *disposições gerais ou especiais a par das já existentes*, o que não revoga, nem modifica a Lei anterior.

Desta forma, considero sem razão à Recorrente.

Conclusão

Tendo em vista o exposto acima, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral