



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.722794/2019-17
ACÓRDÃO	3202-002.046 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	COIMBRA IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO À COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

A aquisição de mercadorias para revenda sujeitas ao regime monofásico ou com alíquota zero, quando feita por comerciante atacadista ou varejista desses produtos, não gera para esses adquirentes direito a crédito. Sendo assim, é incabível cogitar-se da possibilidade de manutenção de crédito nessas operações.

O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO. INEXISTÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

A apresentação de planilha interna de controle não comprova a existência do crédito pleiteado. Ausência de documentação comprobatória contábil e fiscal hígida capaz de demonstrar a inexigibilidade do crédito tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer dos recursos de ofício e voluntário, e, no mérito, negar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria (Relatora), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Em decorrência de fiscalização procedida junto ao contribuinte em epígrafe, foram lavrados, em 06/11/2019, os Autos de Infração de: a) Cofins (Cód. 5477), exigindo-lhe recolhimento de crédito tributário total de R\$ 49.377.201,98, sendo R\$ 25.128.587,28 de contribuição; R\$ 5.402.174,42 de juros de mora (calculados até 11/2019); R\$ 18.846.440,28 de multa proporcional; b) PIS (Cód. 6656), exigindo-lhe recolhimento de crédito tributário total de R\$ 10.720.048,11, sendo R\$ 5.455.548,54 de contribuição; R\$ 1.172.838,32 de juros de mora (calculados até 11/2019); R\$ 4.091.661,25 de multa proporcional.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 5477	Valor 25.128.587,28
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2019)		Valor 5.402.174,42
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 18.846.440,28
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 49.377.201,98
Valor por Estorno QUARENTA E NOVE MILHÕES, TREZENTOS E SETENTA E SETE MIL, DUZENTOS E UM REAIS E NOVENTA E OITO CENTAVOS		

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 6656	Valor 5.455.548,54
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2019)		Valor 1.172.838,32
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 4.091.661,25
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 10.720.048,11
Valor por Estorno DEZ MILHÕES, SETECENTOS E VINTE MIL, QUARENTA E OITO REAIS E ONZE CENTAVOS		

Os lançamentos decorreram da apuração de infrações inseridas nos autos de infração e detalhadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 260-271):

- 1) créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores;
- 2) créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição.

No Termo de Verificação Fiscal, resumido a seguir, consta que:

O objeto social do sujeito passivo, conforme contrato social apresentado, abrange o comércio atacadista e varejista de mercadorias em geral, sendo que a matriz e algumas filiais com predominância de produtos alimentícios e bebidas e outras filiais, denominadas de "COIMBRA ELETRO", com predominância de equipamentos eletrodomésticos e eletroeletrônicos, possuindo ao todo 20 filiais.

Optante pelo Lucro Real, submete-se ao regime não cumulativo de apuração das contribuições sociais do PIS/Cofins, podendo apurar créditos nos termos do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Parte dos créditos apurados com compras de mercadorias, foram realizados sobre aquisições onde não houve recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS pelo fato da operação ter sido tributada à alíquota zero, ou isenta, ou sem incidência, com suspensão e quando houve o recolhimento, este se deu no regime de substituição tributária, sistemática que veda a apuração de créditos pela fiscalizada.

Verificou-se que 90% dos créditos descontados da contribuição devida, são referentes a operações de aquisições de mercadorias para revenda, tributáveis com a alíquota básica. Assim, foi consultado o registro C170 da EFD-Contribuições, particularmente os registros das notas fiscais de aquisição (entradas), onde o adquirente informa aquelas passíveis de apuração de crédito das contribuições do PIS e da COFINS.

A fiscalização intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos das divergências quanto às informações constantes nos registros constantes nas EFD-Contribuições por ela transmitidas e nas NF-e emitidas pelos seus fornecedores, acerca do aproveitamento de créditos realizados sobre aquisições de mercadorias acobertadas por notas fiscais onde não houve o recolhimento das contribuições. Em resposta, informou que houve erro nos códigos informados pelos fornecedores em suas notas, que as notas fiscais utilizadas para

apuração de crédito são referentes a produtos tributados e que não houve aproveitamento de crédito sobre mercadorias não tributadas. Citou que para demonstrar a utilização do crédito, era necessário verificar as NCM – (Nomenclatura Comum do Mercosul) das mercadorias constantes nas notas, pois com este código é possível verificar se o produto é tributado ou não.

Segundo a fiscalização, verificou-se que, das mercadorias cuja aquisição ocorreu sem recolhimento das contribuições, porém anotadas como geradoras de crédito pela fiscalizada, a grande maioria resultou de operações com os CFOP 5109, 5110, 6109 e 6110, relativas a venda de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio (ALC), adquiridas pela filial da empresa sob o CNPJ 06.151.921/0003-01, localizadas na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim com os benefícios da Lei nº 10.996, de 15/12/2004, alterada pela Lei nº 11.945/2009.

Cita como exemplo a nota fiscal emitida pelo fornecedor JCS BRASIL ELETRODOMÉSTICOS S.A, anotada como geradora de créditos na EFD-Contribuições (CST 56), porém tributada à alíquota zero das contribuições (CST 6) na respectiva NF-e. Cita também outro fornecedor, MUELLER FOGÕES LTDA, que emitiu NF-e com CFOP 6109 (Venda para ZFM ou ALC), com alíquota zero das contribuições (CST 6), também anotada como passível de crédito pela fiscalizada.

A partir dos registros constantes das NF-e emitidas pelos fornecedores, através do cruzamento das Notas Fiscais, com destaque das informações referentes às NCM dos produtos nelas constantes, elencadas no registro C170 das EFD-Contribuições, foi confeccionada a planilha "NF-E NAO PASS CREDITOS", (NF-e emitidas pelos fornecedores não passíveis de apuração de crédito, porém utilizadas pela fiscalizada), chegando assim à Base de Cálculo da Glosa.

BC GLOSA	2015	2016	2017	2018
JAN	6.258.259,13	3.155.009,13	4.485.334,36	6.079.813,87
FEV	8.914.662,22	4.014.037,31	3.424.961,41	4.416.826,73
MAR	6.505.560,49	9.705.457,03	6.408.137,80	6.297.308,60
ABR	8.229.714,12	7.229.922,54	6.555.087,01	10.489.072,59
MAI	5.348.349,53	6.092.057,91	5.605.607,36	7.207.654,66
JUN	5.932.462,11	6.779.141,89	8.074.411,22	9.172.577,17
JUL	6.565.863,02	6.102.561,99	8.989.537,76	8.763.447,10
AGO	7.069.902,09	6.811.297,50	4.941.881,30	10.702.802,06
SET	5.829.401,81	7.003.849,57	4.578.125,41	5.933.481,31
OUT	5.733.832,43	4.978.164,94	6.517.593,54	10.852.897,21
NOV	6.166.404,95	4.836.374,18	8.783.473,59	10.079.160,06
DEZ	5.857.014,85	8.809.068,69	9.835.727,71	8.655.431,79

A fim de compatibilizar a glosa com a utilização dos créditos constantes nas EFD-Contribuições, quando o crédito apurado no mês foi descontado parcialmente da contribuição apurada, o saldo do crédito foi compensado de ofício no próprio mês e considerado indevido para utilização em período posterior.

DA IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 19/11/2019 e apresentou impugnação em 18/12/2019, considerada tempestiva pelo órgão preparador, alegando, em síntese, o seguinte:

- Inicialmente, o contribuinte pugna pela tempestividade da impugnação e faz um breve relato dos fatos ocorridos, concluindo que a autuação não merece prosperar, sendo totalmente improcedente.

- Que as compras realizadas foram através de operações com os CFOP 5109, 5110, 6109 e 6110, relativas a venda de mercadorias destinadas à Área de Livre de Guajará-Mirim. Porém, todas elas, por determinação da lei, são tributadas de PIS e Cofins, não existindo o benefício alegado pelo agente fiscal.

- Que houve erro no preenchimento das NF-e pelos fornecedores, não destacando o PIS e COFINS que são devidos em todas as operações. Diz ainda que em nenhuma das compras em que se creditou, citadas nas planilhas da fiscalização, a operação era isenta ou tinha alíquota zero de PIS e COFINS.

- Ainda, para perceber as falhas da fiscalização, alega que grande quantidade dessas compras traz o CST-99, usado para devolução e cancelamento, e não venda comum, mas que realmente eram vendas normais. Outras compras apresentaram erroneamente o CST-06 (Alíquota zero) ou CST-07 (Isento), embora seja sim tributada pelo PIS e COFINS.

- Que apresentou para a fiscalização planilhas em que se destaca, por amostragem, varias notas fiscais que foram emitidas de forma equivocada pelos fornecedores, como se fossem alíquota zero, bastando ver o NCM dos produtos e ver que estão sujeitas ao recolhimento normal das contribuições.

- Sustenta que o fiscal utilizou-se da Lei nº 10.996/2004, mais especificamente o seu art. 2º, §§ 1º e 3º, contudo, esqueceu de ler o § 4º do mesmo artigo.

Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.

§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o caput deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se às vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas.

§ 4º Não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração

não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 3º. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010).

- Ou seja, em regra geral, as vendas feitas para empresa na ALC tem alíquota zero de PIS e Cofins, benefício que não se aplica quando a venda é feita para empresa optante pelo regime não cumulativo de PIS e Cofins, ou seja, para empresas optantes do Lucro Real.

- A título de argumentação, salienta que mesmo que as afirmações da fiscalização fossem corretas, descaberia a glosa realizada. Adianta que, inobstante o fato de as mercadorias estarem sujeitas à alíquota zero, mesmo assim seu creditamento deve ser validado, pois conforme jurisprudência do CARF e do STF, "alíquota zero" equivale-se à "isenção" e, conforme entendimento do dispositivo legal que trata do direito de se creditar de PIS e COFINS, a aquisição de mercadorias sujeitas à isenção tem creditamento autorizado, quando a revenda das mercadorias for tributada, nos termos do próprio artigo 3º, §2º, inciso II, das Leis nºs 10.637/01 e 10.833/03. Ou seja. Se esses bens (como é o caso dos autos) forem revendidos ou utilizados como insumos em produtos tributados na revenda, o crédito não pode ser vetado. Cita doutrinadores e Acórdão do CARF.

- Quanto às notas fiscais emitidas pela IRB TATUZINHO 3 FAZENDAS, se tratam de bebidas e vem com vasilhames, não havendo creditamento sobre a remessa do vasilhame como consta nas planilhas do auto de infração. Que todas as notas deste fornecedor, não foi usado crédito no vasilhame e consta no auto como se estivesse utilizado, o que deve ser retirado. Salienta que o auditor se equivocou pelo fato de na mesma nota ter produto com crédito, no caso a bebida, e Simples Remessa de Vasilhame. Houve a apropriação somente do crédito da bebida, mas do vasilhame não."

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 06-69.528, por unanimidade, julgou parcialmente a impugnação apresentada, em acórdão assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO À COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

A aquisição de mercadorias para revenda sujeitas ao regime monofásico ou com alíquota zero, quando feita por comerciante atacadista ou varejista desses produtos, não gera para esses adquirentes direito a crédito. Sendo assim, é incabível cogitar-se da possibilidade de manutenção de crédito nessas operações.

ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

A alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, aplica-se às receitas auferidas por pessoas jurídicas estabelecidas fora das Áreas de Livre Comércio, decorrentes de vendas de mercadorias destinadas à industrialização, à utilização direta ou à comercialização por atacado ou a varejo nessas Áreas, exceto na hipótese de que trata o § 4º desse artigo. O § 4º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, veda, a partir de 21 de dezembro de 2010, referido benefício nos casos

em que citadas mercadorias são vendidas a pessoas jurídicas atacadistas ou varejistas sujeitas ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO À COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

A aquisição de mercadorias para revenda sujeitas ao regime monofásico ou com alíquota zero, quando feita por comerciante atacadista ou varejista desses produtos, não gera para esses adquirentes direito a crédito. Sendo assim, é incabível cogitar-se da possibilidade de manutenção de crédito nessas operações.

ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

A alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, aplica-se às receitas auferidas por pessoas jurídicas estabelecidas fora das Áreas de Livre Comércio, decorrentes de vendas de mercadorias destinadas à industrialização, à utilização direta ou à comercialização por atacado ou a varejo nessas Áreas, exceto na hipótese de que trata o § 4º desse artigo. O § 4º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, veda, a partir de 21 de dezembro de 2010, referido benefício nos casos em que citadas mercadorias são vendidas a pessoas jurídicas atacadistas ou varejistas sujeitas ao regime não cumulativo da Contribuição para a Cofins.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, em que reforça os argumentos contidos na impugnação e requer o provimento de seu recurso, com a reforma da decisão *a quo* e o conseqüente cancelamento total do auto de infração, em peça recursal com a seguinte estrutura:

- 1 – DA TEMPESTIVIDADE
- 2 – DOS FATOS
- 3 – DAS RAZÕES DE MÉRITO
- 4 – DO PEDIDO

Por fim, pede o que se segue:

“Por todo o exposto, requer seja o presente RECURSO julgado PROCEDENTE em seu mérito, sendo determinado o cancelamento total do que restou do auto de infração em lide, analisando todos os argumentos de mérito esposados.”

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Aline Cardoso de Faria**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

I - Da admissibilidade do Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. O recurso de ofício também deve ser conhecido porque atende os pressupostos determinados no art. 34, I, do Decreto 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei 9.532/1997, e ultrapassa o limite de alçada de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), fixado no art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023. Assim, deles conheço e passo à análise da matéria.

I – Da admissibilidade do Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício foi interposto em face da responsabilidade solidária dos sócios, sob o fundamento de que tal responsabilidade decorre de interesse comum na situação que constitui o fato gerador (art. 124, I, do CTN).

Além disso, o Recurso de ofício foi interposto em razão da qualificação da multa, sob o fundamento de que o elemento subjetivo doloso está presente na deliberada decisão de persistir na conduta ilícita de submeter ao regime cumulativo receitas auferidas em operações com software, em relação a fatos geradores posteriores à autuação relativa ao ano de 2014.

No entanto, o órgão julgador *a quo* entendeu que em face do afastamento do dolo e, conseqüentemente da qualificação da multa, é de se reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%, de modo a se aplicar aos lançamentos tão somente a multa de ofício de 75%.

Isso porque é necessário que se configure uma ação ou omissão intencional do agente para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

No presente caso, verifica-se que houve equívoco na interpretação da legislação tributária, sem intenção dolosa (pelo menos não há comprovação nos autos), pois a própria fiscalização utilizou as bases de cálculos das contribuições que a própria contribuinte utilizou para calcular as contribuições, o que demonstra que, em sua avaliação, não houve omissão/ocultação de receitas por parte da recorrente.

Das preliminares

Não havendo questões preliminares, passa-se a análise do mérito.

Do Mérito

A Recorrente sustenta que descabe a exigência de PIS e COFINS sobre as mercadorias constantes na “Tabela 2” (fls. 16/25) da decisão recorrida sob o argumento de que não se creditou das contribuições sobre grande parte das citadas mercadorias, pelo que, descaberia a exigência das contribuições.

Em seu entendimento, “o equívoco da decisão está no fato de a Recorrente não ter aproveitado crédito de PIS e COFINS sobre essas aquisições, assim como da grande maioria que consta na “Tabela 2” da decisão recorrida, o que pode ser certificado na documentação contábil e declarações constantes do processo”.

Com intuito de comprovar o alegado, a Recorrente anexa ao recurso planilha em Excel relacionando todas as aquisições mencionadas na “Tabela 2” que a Recorrente não aproveitou crédito de PIS e COFINS.

Entretanto, referida planilha intitulada “COMPRAS QUE NÃO HOUE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO OU APROVEITADO EM VALOR MENOR” consiste em um documento de uso interno da Requerente onde são discriminados os produtos sujeitos à alíquota zero e que tiveram a glosa mantida pela fiscalização.

Não havendo o aproveitamento de crédito sobre essas aquisições caberia à Recorrente comprovar com base em documentação contábil anexadas às respectivas notas fiscais, e não somente em mera planilha de controle interno, o direito ao crédito pleiteado.

Do mesmo modo, para pleitear o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS calculado a menor também deveria apresentar documentos comprobatórios suficientes e não apenas uma tabela em que discrimina os valores creditados de forma equivocada (leia-se: a menor).

Destarte, neste item, mantidas as exigências de PIS e COFINS da “Tabela 2” da decisão recorrida por ausência de comprovação hígida que demonstre a inexigibilidade do crédito tributário.

Sobre as “Tabelas 4 e 5” (fls. 27/30) o Julgador de primeira instância considerou que a Recorrente não teria direito de se creditar de PIS e COFINS pelo fato de as mercadorias adquiridas serem produtos monofásicos.

Contudo, ao contrário do que alega a decisão recorrida, a Recorrente entende que é seu direito fazer esse aproveitamento. Para tanto, sustenta que o creditamento de bens sujeitos à tributação monofásica no FORNECEDOR está autorizado pelo fato de o CONTRIBUINTE REALIZAR VENDA SUJEITA À ALIQUOTA ZERO, a teor do benefício fiscal contido no artigo 17, da Lei ordinária federal nº 11.033/2004, no qual se lê, literalmente:

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.

Em adição, traz à colação o acórdão proferido no CARF pela 2ª TURMA ORDINÁRIA, DA 4ª CÂMARA, DA 3ª SEÇÃO, extraído do processo de nº 16349.000277/200988, no julgado de nº 3402002.361.

A Recorrente cita, ainda, o AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.051.634, em acórdão publicado no dia 27 de abril de 2017, julgado no qual o Superior Tribunal de Justiça entendeu ser extensível o benefício de que trata o artigo 17, da Lei 11.033/04 a todos os contribuintes que, por óbvio, estejam sujeitos à sistemática da não cumulatividade da apuração das contribuições para o PIS/COFINS, ainda que na origem as exações estejam sujeitas à sistemática monofásica de incidência.

Nada obstante, o Superior Tribunal de Justiça manifestou seu entendimento acerca da matéria ventilada no presente Recurso Voluntário no REsp 2167515/CE (Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, julgado em 02/09/2024, DJe 03/09/2024), conforme ementa colacionada:

DIREITO TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO. PIS/COFINS. ÓLEO DIESEL E CORRENTES. ART. 9º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 192/2022. COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. POSSIBILIDADE. ATÉ 90 DIAS APÓS A VIGÊNCIA DA LC Nº 194/2022. DECISÃO DO STF NA ADI 7181/DF. PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO APÓS OTRÂNSITO EM JULGADO.

1. Reexame necessário e recurso de apelação contra sentença que concedeu parcialmente a segurança, no sentido de reconhecer o direito da demandante de aproveitamento de crédito de PIS e da COFINS sobre o custo de aquisição do óleo diesel e suas correntes, enquanto perdurou os efeitos da Lei Complementar n.º 192/2022 até 90 (noventa) dias da data da publicação da Medida Provisória nº 1.118, de 2022.

2. A impetrante é pessoa jurídica atuante no comércio varejista de combustíveis, beneficiária da alíquota zero de PIS/COFINS antes mesmo do surgimento da LC n. 192/2022, devido ao regime monofásico ao qual está submetida (Lei n. 9.718/98), sistema esse regulado por lei (art. 149, §4º, da CRFB/1988) em que se concentra a tributação no início da cadeia produtiva.

3. Nada obstante, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao analisar a legislação acima transcrita, referendou, por unanimidade, na sessão virtual realizada de 10/06/2022 a 20/06/2022, decisão monocrática proferida pelo Ministro Dias Toffoli, que deferiu, parcialmente, medida cautelar "para determinar que a Medida Provisória nº 1.118, de 17 de maio de 2022, somente produza efeitos após decorridos noventa dias da data de sua publicação".

4. Considerando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, deve ser reconhecido o direito apelante de tomar créditos de PIS e COFINS sobre o custo de aquisição de combustíveis. Entretanto, no que diz respeito ao termo inicial da noventena, compreende-se que deva ser computado a partir, não da Medida Provisória nº 1.118, de 17 de maio de 2022, mas da publicação da Lei Complementar n. 194, de 23 de junho de 2022, considerando que foi essa a legislação responsável pela exclusão expressa da possibilidade de créditos do PIS/COFINS pelos varejistas de combustíveis, ao submetê-la à norma do art. 3º, I, "b", das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

5. Ante o exposto, negou-se provimento à apelação da Fazenda Nacional e ao Reexame Necessário, ao passo em que se deu provimento ao recurso da parte impetrante, garantindo à empresa recorrente o direito de creditar-se das parcelas da contribuição ao PIS e da COFINS, na forma indicada na Lei Complementar n.º 192, de 2022, até noventa dias depois da entrada em vigor da LC n. 194/2022, ficando autorizada a sua compensação/restituição, depois do trânsito em julgado, com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 74 da Lei n. 9.430/96.

Na compensação, a atualização monetária e os juros de mora seguirão a taxa SELIC. Em seu recurso especial, a recorrente indicou violação a dispositivos de lei federal, sustentando, em síntese, que é indevido o reconhecimento do direito do contribuinte ao creditamento relativo à contribuição ao PIS e à COFINS, tendo em vista o fato de o particular estar submetido ao sistema monofásico.

É o relatório. Decido. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça assentou que, apesar de a norma contida no art. 17 da Lei n. 11.033/2004 não possuir aplicação restrita ao REPORTE (Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária), as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas à contribuição ao PIS e à COFINS em regime especial de tributação monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do alienante por estarem fora do regime de incidência não cumulativo, conforme os arts. 2º e 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003. O referido entendimento, acerca da incompatibilidade da técnica do creditamento com a incidência monofásica da contribuição ao PIS e da COFINS, foi recentemente confirmado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no momento do julgamento do EDv nos EAREsp n. 1.109.354/SP, sob relatoria do Ministro Gurgel de Faria. In verbis:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REVENDA DE MERCADORIAS. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC (Enunciado n. 3 do Plenário do STJ).
2. No regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar.
3. Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior.
4. "Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias" (STF, RE 762892 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, DJe-070).
5. A regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador, não sendo a hipótese dos autos, nos termos do que estabeleceu o item 8 da Exposição de Motivos da MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, que dispôs, de forma clara, que os contribuintes tributados em regime monofásico estariam excluídos da incidência não cumulativa do PIS/PASEP.
6. O benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS.
7. A técnica da monofasia é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, e objetiva o combate à evasão fiscal, sendo certo que interpretação contrária, a permitir direito ao creditamento, neutralizaria toda a arrecadação dos setores mais fortes da economia.
8. Embargos de divergência desprovidos. (EDv nos EAREsp 1109354/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2021, DJe 03/05/2021)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. TEMA 1.093/STJ. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 168/STJ. PROVIMENTO NEGADO.

1. O tema referente à possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre mercadorias adquiridas para revenda, sujeitas à incidência monofásica dessas contribuições, foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, no julgamento dos Recursos Especiais 1.894.741/RS e 1.895.255/RS (Tema 1.093), sendo fixada a tese de que "o art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica".

2. Tal posicionamento se aplica também ao caso dos autos, em que se questiona o aproveitamento de créditos na revenda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal. Isso porque no sistema monofásico as receitas auferidas na revenda são submetidas à alíquota zero, porque a tributação fica concentrada na primeira etapa da cadeia com alíquotas superiores a daquelas contribuições. Logo, não há previsão para apuração de créditos nas despesas com fretes de revenda de mercadorias mediante a técnica de incidência monofásica de PIS/COFINS.

3. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt nos EDv nos EREsp n. 1.721.710/SP, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Seção, julgado em 20/8/2024, DJe de 23/8/2024.) Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, III, do RISTJ, dou provimento ao recurso especial para reconhecer como indevido o creditamento de PIS e COFINS ora pleiteado pelo contribuinte.

Assim, não merece reforma a decisão recorrida na parte em que entendeu improcedente a glosa sobre as "Tabelas 4 e 5".

A Recorrente sustenta que a "Tabela 7" fls. 30/31 contém créditos de PIS e COFINS que embora glosados não foram creditados, de modo que descaberia a exigência das contribuições incidente sobre os itens que constam na referida tabela.

Da mesma forma que ocorreu na "Tabela 2" caberia à Recorrente comprovar com base em documentação contábil (anexadas as respectivas notas fiscais), e não somente em mera planilha de controle interno, o direito ao crédito pleiteado.

Destarte, neste item mantenho as exigências de PIS e COFINS da "Tabela 7" da decisão recorrida por ausência de comprovação hígida que demonstre a inexigibilidade do crédito tributário.

Ainda sobre a "Tabela 7", a Recorrente entende que teria direito ao crédito dos produtos monofásicos adquiridos. Entretanto, por economia processual, reporta-se às mesmas razões e fundamentos utilizados para analisar o pleito relativo às "Tabelas 4 e 5".

Desta feita, não assiste razão à Recorrente na parte que entendeu improcedente a glosa sobre a "Tabela 7".

A Recorrente questiona ainda a glosa de itens da “Tabela 9” fls. 32/38 alegando que não se creditou de PIS e COFINS sobre as citadas compras de mercadorias. Entretanto, não apresenta documentação hígida capaz de demonstrar suas alegações. Conforme já ventilado nesta oportunidade, a planilha do Excel apresentada trata-se de documento interno, que desacompanhada de documentação contábil e fiscal hígida não tem o condão de afastar a exigência tributária.

De forma que, incabível o reconhecimento do direito creditório na forma pleiteada pela Recorrente quanto aos itens relacionados na “Tabela 9”.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por conhecer dos Recursos de Ofício e Voluntário e, no mérito, negar-lhes provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria