



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

**Processo n°** 10320.900191/2011-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-004.933 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2019  
**Matéria** PIS/PASEP - COFINS\_DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** DIBEM - DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MARANHENSE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que lhe deu provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

## Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento Rio de Janeiro I.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

*Trata o processo de contestação contra o Despacho Decisório (Rastreamento nº 915985615) emitido pela DRF em São Luís, que indeferiu o pedido de ressarcimento de PIS/PASEP não cumulativa - mercado interno, do 1º TRIMESTRE 2008, totalizando R\$ 88.712,98, apresentado por meio do PER nº 01523.83678.140708.1.1.10-2390, não homologando, em consequência, as compensações declaradas na Dcomp nº 20232.91781.160908.1.7.11-6190, pela impossibilidade de confirmar a existência do direito creditório, tendo em vista que a interessada, mesmo intimada, não apresentou Dacon contendo informações do período de apuração do crédito pleiteado, tendo por fundamento legal os arts. 39 e 40 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, e art. 65 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008.*

*Cientificada da decisão, a interessada, por intermédio de seu representante legal, apresentou Manifestação de Inconformidade, argumentando que a auditoria fiscal concluiu que a empresa deixou de apresentar o Dacon, por isso lavrou os autos de infração. Contudo, aduz que agiu de boa-fé quando transmitiu o Pedido de Ressarcimento solicitando o deferimento de créditos de PIS e Cofins nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. E que a falta de preenchimento do Dacon, à época, se deu por situações alheias a sua vontade. Por isso, solicita o reconhecimento do crédito e a anulação dos autos de infração que consideraram nulo o seu direito pela ausência de cumprimento de obrigação acessória, bem como a exigência da multa de ofício.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte e não homologou sua compensação. A decisão foi assim ementada:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

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

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. OBRIGATORIEDADE DA APRESENTAÇÃO DO DACON.*

*Cabe ao sujeito passivo o ônus de comprovar a existência do direito creditório, demonstrando a base de cálculo dos créditos aproveitados, vinculados aos respectivos elementos de prova, podendo a autoridade administrativa condicionar o reconhecimento dos créditos à apresentação de documentos, escrituração fiscal ou informações que julgar necessárias.*

*COFINS. MERCADO INTERNO. VENDAS A VAREJO E NO ATACADO DE BEBIDAS E REFRIGERANTES. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS PARA REVENDA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.*

*O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não ampara o creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, com base na sistemática da não cumulatividade, realizadas por comerciantes atacadistas e varejistas de bebidas e refrigerantes, em decorrência de vedação legal expressa para o aproveitamento do crédito de aquisições, nas vendas submetidas à incidência monofásica, desde a sua definição.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada a contribuinte, apresentou recurso voluntário que visa a reforma da decisão recorrida para que lhe seja reconhecido o direito creditório e a homologação de sua compensação.

Suscita que a manutenção dos créditos de PIS/Cofins na escrita fiscal tem respaldo no art. 17 da Lei 11.033/04, pois aduz que mesmo que as aquisições sejam efetuadas com alíquota zero, não impede o creditamento dessas Contribuições.

Por ser tal norma posterior que regulamenta a mesma matéria, revogou o art. 3º, I, b da Lei nº 10.833/03.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

Antes de adentrar ao exame do Recurso apresentado, cumpre esclarecer que o presente processo tramita na condição de paradigma, nos termos do art. 47 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

*Art. 47. Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, formados, preferencialmente, por*

*processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.*

*§ 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o Presidente de Turma para o qual os processos forem sorteados poderá sortear 1 (um) processo para defini-lo como paradigma, ficando os demais na carga da Turma.*

*§ 2º Quando o processo a que se refere o § 1º for sorteado e incluído em pauta, deverá haver indicação deste paradigma e, em nome do Presidente da Turma, dos demais processos aos quais será aplicado o mesmo resultado de julgamento.*

Nesse aspecto, é preciso esclarecer que cabe a este Conselheiro o relatório e voto apenas deste processo, ou seja, o entendimento a seguir externado terá por base exclusivamente a análise dos documentos, decisões e recurso anexados neste processo.

Feito tal esclarecimento, passa-se ao exame das razões de Recurso.

O litígio, conforme pontuado pela decisão recorrida, versa sobre o indeferimento no despacho decisório de direito creditório (ressarcimento/compensação) em razão da impossibilidade de análise do crédito pleiteado em face da omissão da contribuinte na entrega de Dacon.

Todavia, o fundamento da DRJ para negativa ao pleito, contrapondo as razões arguidas na manifestação de inconformidade, foi de que as saídas por revenda de produtos da contribuinte (bebidas e refrigerantes) inserem-se no regime de tributação concentrada (na indústria) com alíquota zero em suas operações e, portanto, vedada a apropriação de crédito de PIS/Cofins a teor do art. 3º, inciso I, alínea b, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03.

A recorrente insiste que o art 17 da Lei nº 11.033/04 revogou os dispositivos que vedam o crédito de que trata o referido art. 3º, mantendo, assim, os créditos apurados.

A solução do litígio cinge-se, então, acerca da possibilidade ou não da apuração e manutenção de crédito nas aquisições de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas, classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 da TIPI, pela recorrente

Não há controvérsia nos autos sobre a vedação do créditos ns aquisições da recorrente nos termos do art. 3º, I, b, das referidas Leis:

*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.”*

A divergência entre a decisão recorrida e a contribuinte é acerca da possibilidade de manutenção dos créditos nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/04. Destarte, a solução do litígio é decidir quanto à aplicação no caso dos autos da vedação de crédito expressa nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 frente ao disposto no art. 17.

A matéria foi tratada com acurada análise no voto condutor do Acórdão nº 3401-003.517, de lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan, sessão de 25/04/2017, sobre fatos ocorridos no mesmo período do presente processo, que ao final conclui pela natureza interpretativa do art. 17 da Lei nº 11.033/04, além de que se trata de uma lei geral, na trazendo nenhuma disposição nova e mais específica que as constantes nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Assim, adoto as razões de decidir naquele Acórdão fazendo meus fundamentos na situação dos autos, o que peço vênias para reproduzi-las:

***" 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: “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 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 3403003.488, 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 tratase de regra geral não se aplicando nos casos de tributação monofásica por força da referida vedação legal.”*

*(grifo nosso) (Acórdãos n. 3801004.111 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. 3302002.272, 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.*

Ressalta-se, ainda, que o creditamento nos casos em que a saída é tributada à alíquota zero - como a revenda de produtos tributados de forma concentrada - implicaria verdadeira isenção (posicionamento jurisprudencial dos tribunais superiores), sendo ilógico assegurar-lhe crédito, quando inexistente disposição expressa e específica em Lei.

Por fim, há posicionamentos da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça que mantém, em seus precedentes, a impossibilidade de aproveitamento dos créditos postulados, inclusive com o fundamento de que é irrelevante à solução da controvérsia decidir quanto a aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033/04 apenas ao REPORTE.

Transcrevo precedentes:

*EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. AUSÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO PELO SUJEITO INTEGRANTE DO CICLO ECONÔMICO QUE NÃO SOFRE A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO*

*1. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência no sentido de que 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 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.*

2. Com efeito, não se lhes aplicam, 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, salvo determinação legal expressa.

3. Ademais, ressalva-se a impertinência para a solução da controvérsia da verificação da abrangência do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE.

4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1.698.583/DF, Rel. Ministro HERMAM BENJAMIN, segunda TURMA, julgado em 16/11/2017, DJe 19/12/2017)

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. APLICAÇÃO A EMPRESAS INSERIDAS NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DENOMINADO REPORTE. SÚMULA 83/STJ.*

1. A Segunda Turma do STJ firmou o entendimento de que a incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento, e que o benefício instituído no art. 17 da Lei 11.033/2004 somente é aplicável às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto (Precedente: REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 2.9.2010, DJe 22/9/2010).

2. Agravo Interno não provido

(AgInt no Agravo em REsp 1.199.305/SP, Rel. Ministro HERMAM BENJAMIN, segunda TURMA, julgado em 22/05/2018, DJe 23/11/2018)

Portanto, mantém-se a vedação ao crédito de PIS e Cofins nas aquisições de produtos sujeitos à tributação monofásica, conforme disposições estabelecidas nas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, que não foram revogadas pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004, pois que este não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, e não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

## Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Com a devida vênia, ousou divergir do sempre bem elaborado voto proferido pelo E. Relator, Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

O mérito do litígio circunscreve-se se a Recorrente possui o direito a créditos de PIS/COFINS que, segundo o seu entendimento, a legislação assegura às empresas que adquirem produtos submetidos à incidência monofásica daqueles tributos, principalmente em razão de a pessoa jurídica adquirente estar sujeita à não-cumulatividade e sua receita de venda estar sujeita à alíquota zero.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, a qual acrescentou o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal estabeleceu-se que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

Dispõe o texto constitucional:

*"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

(...)

*§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas."*

Assim, a regra da não-cumulatividade para as contribuições passou a ter previsão constitucional.

Por sua vez, o regime monofásico das contribuições tem amparo na Carta Magna no art. 149, § 4º, *in verbis*:

*"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

(...)

*§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez."*

É por demais sabido, que o regime monofásico consiste na incidência única das contribuições ao PIS e à Cofins, com alíquotas mais onerosas, desonerando-se as demais etapas da cadeia produtiva.

A análise da matéria posta no caso concreto passa pelas disposições contidas (i) no art. 17 da Lei nº 11.033/2004; (ii) art. 3º, I, "b", da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, I, "b" da Lei 10.637/2002, sendo a reprodução de tais dispositivos obrigatória.

*"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."*

*"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) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta 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) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;"*

Perfilho o entendimento de que o pleito recursal é procedente.

Pela análise dos dispositivos legais antes transcritos, o fato de a receita da operação de revenda estar submetida à alíquota zero não impossibilita que a Recorrente possa manter os créditos das aquisições efetuadas das mercadorias/produtos sujeitas ao regime monofásico, tudo em observância ao exposto ditame legal do art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

O art. 17 é claro ao conferir aos contribuintes o direito de manutenção dos créditos referentes à aquisição destes produtos/mercadorias.

Helenilson Cunha Pontes leciona que:

*"diante da clareza do art. 17 da Lei nº 11.033/04 não há como negar aos contribuintes atacadistas ou varejistas de qualquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica (combustíveis, medicamentos, automóveis, autopeças, etc) tem o direito ao créditos relativo à aquisição destes produtos." (PONTES, Helenilson Cunha. Créditos do PIS/COFINS Monofásico, in [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br))*

Prossegue:

*"o art. 17 da Lei nº 11.033/04, publicado no D.O.U. de 22.12.2004, claramente, por ser norma posterior, regulando a mesma matéria - alcance do direito de crédito - revogou o comando do art. 3º, I, letra "b" da Lei nº 10.833/03 (Cofins) e do art. 3º, I, letra "b" da Lei nº 10.637/02 (PIS), que negavam o aludido direito de crédito."*

Adolpho Bergamini em sua obra Pis e Cofins na Teoria e na Prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo, 2ª ed, pág. 634, assim explica:

*"Aqui, cumpre salientar que o fato de esses contribuintes realizarem vendas à alíquota 0% não implica negativa de vigência do crédito, afinal, a geração de saldo credor neste caso é expressamente permitida pelo artigo 17 da Lei n. 11.033/04, que assim dispõe:*

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações."*

Deve ser considerado, ainda, que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não tem aplicação exclusiva ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, pois este regime tem sua disciplina tratada nos arts. 13 a 16 da lei (arts. 12 a 15 da Medida Provisória 206/2004).

Aqui, imperioso consignar o contido na Exposição de Motivos da referida Medida Provisória:

*"13. **A instituição do REPORTO, constantes dos arts. 12 a 15, destina-se a criar condições para a melhoria da infra-estrutura portuária brasileira, objetivando atribuir modernidade a setor fundamental para o crescimento do comércio exterior nacional, inclusive com reduções de custos operacionais para aqueles que atuam nesse comércio.**" (nosso destaque)*

Tem-se, portanto, que não há nenhuma vinculação e exclusividade do contido no art. 17 da Lei 11.033/2004 aos contribuintes beneficiários do REPORTO, sendo que sua aplicação, até pelo compreendido na Exposição de Motivos referenciada é ampla, ou seja, a todos os contribuintes é assegurada a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados as operações decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Por sua vez, a Exposição de Motivos ao tratar do art. 16 (atual art. 17 da Lei 11.033/2004) assim anota:

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

O Conselheiro Luiz Roberto Domingo em voto proferido no processo nº 13027.000207/2005-41 assim se posicionou sobre o tema:

*"Como forma de dar plena vigência à não-cumulatividade, a Lei nº 11.033/2004 trouxe expressa determinação quanto à possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e COFINS, quando as receitas forem decorrentes de operações com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. Dispõe o art. 17:*

*"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."*

*Mais uma vez se confirma que o direito ao crédito decorre do regime jurídico de apuração a que determinada receita está submetida.*

*Ainda que haja saída com isenção, alíquota zero, ou não incidência de PIS e COFINS, a empresa manterá a escrituração dos respectivos créditos decorrentes das despesas que incorreu para obtenção dessas receitas, o que privilegia a não-cumulatividade."*

Prossegue:

*"Nesse sentido, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 introduz no sistema regra que emerge naturalmente da estrutura legislativa do regime jurídico da não-cumulatividade do PIS e da COFINS de modo que, tal enunciado prescritivo revela seu caráter interpretativo das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003."*

Importante salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o AgRg no Recurso Especial nº 1.051.634/CE, decidiu que 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, sendo que o art. 17 da Lei 11.033/2004 tem aplicação não só aos contribuintes beneficiados pelo Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária, denominado REPORTO e inclusive às mercadorias sujeitas ao regime monofásico de tributação pelo PIS/Cofins.

Tal decisão está assim ementada:

*"PROCESSUAL. CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI N. 11.033/04, QUE INSTITUIU O REGIME DO REPORTO. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO.*

*I - O sistema monofásico constitui técnica de incidência única da tributação, com alíquota mais gravosa, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva. Na monofasia, o contribuinte*

*é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será devolvido.*

*II - O benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).*

*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.*

*IV - Agravo Regimental provido." (AgRg no REsp 1051634/CE, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 27/04/2017)*

Do voto vencedor proferido pela Ministra Regina Helena Costa, destaco:

*"Por seu turno, o art. 17 desse diploma legal assegura a manutenção dos créditos existentes, nos seguintes termos:*

*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.*

*Tal preceito, repita-se, assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada. Desse modo, permite-se àquele que efetivamente adquiriu créditos dentro da sistemática da não cumulatividade não seja obrigado a estorná-los ao efetuar vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.*

*Em outras palavras, a norma em destaque deixa claro a possibilidade de o contribuinte utilizar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS no caso de venda efetuada no regime monofásico, pois garante a manutenção desses créditos pelo vendedor na hipótese de venda de produtos com incidência monofásica.*

*Cumpre salientar que tal dispositivo não se aplica apenas às operações realizadas com beneficiários do regime do REPORTO, porquanto não traz expressa essa limitação, além de não vincular as vendas de que trata às efetuadas na forma do art. 14 da mesma lei."*

E prossegue;

*"De fato, não se pode negar que a partir da vigência do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 os contribuintes atacadistas ou varejistas de quaisquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica fazem jus ao crédito relativo à aquisição desses produtos, em sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade aplicável às contribuições, estampada no art. 195, § 12, que há de ser prestigiada, dela extraindo-se sua máxima eficácia.*

*Se, no regime monofásico, todos os demais elos da cadeia produtiva, à exceção do produtor ou importador – que são responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota mais gravosa – ficam desobrigados do recolhimento porque, sobre a receita por eles auferida, aplica-se a alíquota zero, tal fato não obsta que tais contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas, como expressamente assegura o art. 17 da Lei n. 11.033/2004.*

*E tal orientação, sublinhe-se, é consentânea, igualmente, com o teor do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CR), aplicável às contribuições cuja materialidade revista a natureza de imposto, como é o caso do PIS e da COFINS.*

*Em sendo assim, forçoso reconhecer-se o direito da Recorrente, distribuidora de medicamentos, ao creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime monofásico."*

Prevaleceu, portanto, a tese de que *"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"*.

O Superior Tribunal de Justiça possui recentes precedentes que vão ao encontro da tese defendida pela Recorrente, conforme ementas a seguir transcritas :

*"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. PIS E COFINS. SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. LEI N. 11.033/04. EXTENSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO.*

*1. A Primeira Turma desta Corte, no julgamento do AgRg no REsp 1.051.634/CE, passou a adotar o entendimento da possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS no regime monofásico, porquanto "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".*

*2. Agravo interno não provido." (AgInt no REsp 1514333/CE, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/12/2018, DJe 04/02/2019)*

*"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL. CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. ART. 535 DO CPC/73. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DO VERBETE SUMULAR N. 284/STF. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI N. 11.033/04, QUE INSTITUIU O REGIME DO "REPORTO". EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO. PRECEDENTES.*

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.*

*II - A jurisprudência desta Corte considera que, quando a arguição de ofensa ao dispositivo de lei federal é genérica, sem demonstração efetiva da contrariedade, aplica-se, por analogia, o entendimento do enunciado sumular n. 284, do Supremo Tribunal Federal.*

*III - O sistema monofásico constitui técnica de incidência única da tributação, com alíquota mais gravosa, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva. Na monofasia, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será devolvido. IV - O benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).*

*V - 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.*

*VI - Recurso especial parcialmente provido para conceder a segurança, com determinação de retorno dos autos à origem, nos termos da fundamentação." (REsp 1740752/BA, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/08/2018, DJe 25/09/2018)*

*"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.*

*BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI 11.033/2004, QUE INSTITUIU O REGIME DO REPORTE. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. AGRADO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.*

*1. A 1ª Turma do STJ firmou entendimento de que a manutenção dos créditos de PIS/COFINS prevista no art. 17 da Lei 11.033/04 aplica-se a todas as pessoas jurídicas, independente de elas estarem ou não submetidas ao regime tributário do REPORTE e ao sistema monofásico de recolhimento dessas contribuições (EDcl no REsp. 1.346.181/PE, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe de 20.6.2017).*

*2. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento." (AgInt no AgRg no AREsp 569.688/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/03/2018, DJe 16/05/2018)*

Do CARF, o seguinte precedente:

Consigno, que não desconheço o posicionamento sedimentado na Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça que mantém, em seus precedentes, a impossibilidade de aproveitamento dos créditos postulados, mas, conforme já explicitado adoto o posicionamento trilhado pela Primeira Turma da Corte Superior que garante a possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS no regime monofásico em razão da aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 a todos os contribuintes.

Assim, no que tange ao mérito da demanda, perfilho o entendimento de que a Recorrente possui razão, motivo pelo qual é de se prover o recurso interposto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade