



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.720443/2010-57
ACÓRDÃO	3402-011.818 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITO. FRETE E ARMAZENAGEM. PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME MONOFASICO. IMPOSSIBILIDADE.

O regime de monofasia é estranho ao regime não cumulativo na apuração de PIS/COFINS, não podendo gerar créditos a serem descontados dos débitos decorrentes das vendas destes produtos pois a tributação ocorre apenas uma vez, tal entendimento alinha-se com a tese adotada pelo STJ de que é vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as Conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Cynthia Elena de Campos, que entendiam por dar provimento ao recurso para reconhecer o direito creditório relativo aos gastos com armazenagem e fretes sobre as operações de revendas de produtos sujeitos ao regime monofásico, incorridos e devidamente comprovados pela Contribuinte. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luís Cabral.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão de nº 04-46.207 (fls. 1017/1026), proferido pela 4ª Turma da DRJ/CGE, por meio do qual se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente em oposição ao Despacho Decisório, que não reconheceu o direito creditório pleiteado a título de contribuição para o PIS.

Consta do referido Despacho Decisório a seguinte conclusão: *“Não é admissível a apuração, por parte da Satélite Distribuidora Petróleo S.A., de crédito decorrente de armazenagem ou frete em operação de venda dos combustíveis derivados de petróleo citados retro ou de álcool para fins carburantes. É de se promover a devida glosa.”*. Isso ao argumento de que o art. 3, inciso IX, ao permitir a tomada de crédito de gastos com armazenagem e frete, fazendo referência específica aos incisos I e II, incluiu a exceção prevista em suas alíneas a e b, dentre as quais constam combustíveis derivados de petróleo ou de álcool para fins carburantes.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 950/969) sustentando que:

- (i) a armazenagem da mercadoria e o frete da revenda são insumos utilizados na realização do seu objeto social;
- (ii) ainda que anteriormente à vigência da Lei n. 10.865/2004 o regime não-cumulativo do PIS não gerasse direito ao creditamento às distribuidoras de combustíveis e derivados de petróleo, dada a vedação legal expressa, a partir de 01/05/2004, tal direito teria sido conferido retroativamente, na forma dos arts. 21 e 53 da referida lei. Assim, não haveria qualquer restrição na lei ao direito ao crédito, já que, à época, a receita decorrente da venda dos combustíveis e derivados de petróleo estavam sujeitas à tributação à alíquota zero;
- (iii) nos termos do artigo 21, inciso II, da Instrução Normativa nº 2600/2005, restou expresso o direito aos créditos das contribuições para o PIS/COFINS

decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência;

- (iv) posteriormente, a Lei nº 11.116/2005 teria conferido aos contribuintes o direito aos créditos de PIS e COFINS para fim de compensação com quaisquer tributos fiscalizados e arrecadados pela Receita Federal, ou de ressarcimento em dinheiro, relativo ao saldo credor acumulado a partir de 09 de agosto de 2004;
- (v) apenas geraria direito a crédito os serviços de frete e armazenagem de combustíveis e derivados do petróleo utilizados como insumo.

A DRJ, contudo, julgou improcedente a referida Manifestação de Inconformidade, por entender que:

- (i) por não estarem as operações de venda de combustíveis derivados de petróleo (gasolina, exceto de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de gás natural) enquadradas no regime não-cumulativo do PIS, as distribuidoras não poderiam descontar quaisquer créditos da não-cumulatividade, nem sobre os custos de aquisição dos produtos, tampouco relativamente aos correspondentes custos, despesas e encargos de comercialização;
- (ii) o direito ao creditamento encontra óbice também nas exceções previstas para aplicação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;
- (iii) a alegação apresentada de que armazenagem e frete da revenda seriam insumos utilizados na operação da empresa não teria qualquer fundamento, uma vez que o conceito de insumo é aplicável tão somente à produção/fabricação de bens, e não à revenda.

A Recorrente tomou ciência da referida decisão em 09/08/2018 (fl. 1030), tendo apresentado Recurso Voluntário (fls. 1033/1060), em 10/09/2018, requerendo a reforma do Acórdão, sustentando que:

- (i) uma coisa seria o crédito decorrente da aquisição de combustível para revenda, cujo crédito é expressamente vedado pela legislação, outra coisa seria o crédito decorrente do gasto com armazenagem e frete para transporte, o que não foi vedado pela lei, já que são hipóteses de creditamento distintas e autônomas;
- (ii) a referência aos incisos I e II no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 teria sido realizada para deixar livre de dúvidas que o frete geraria o crédito tanto nas hipóteses de venda do produto fabricado, quanto de revenda do produto acabado;
- (iii) no caso dos fretes e da armazenagem, o transportador/armazenador paga as contribuições sobre as receitas por eles auferidas, gerando, portanto, direito ao crédito ao tomador do serviço, caso o ônus seja por ele suportado;
- (iv) o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 reforça o direito ao crédito dos custos vinculados às vendas sob alíquota zero e, nos termos da jurisprudência do

STJ, tem aplicação ampla, sem qualquer restrição às pessoas jurídicas submetidas ao REPORTE;

- (v) as Soluções de Consulta nº 351/2007, nº 52/2011 e nº 244/2010 reconhecem que, apesar da aplicação da alíquota zero, assegura-se o direito ao crédito apurado nos termos do inciso IX (frete e armazenagem) quando se estiver diante de tributação pela sistemática não-cumulativa da COFINS sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada;
- (vi) prova do direito dos distribuidores de gasolina e óleo combustível ao crédito foi a tentativa legislativa de acabar com esse direito creditício pelas Medidas Provisórias nº 413/08 e nº 451/08 rejeitadas pelo Congresso Nacional.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Como relatado, os presentes autos têm como objeto a glosa dos gastos com armazenagem ou frete em operação de venda dos combustíveis derivados de petróleo ou de álcool para fins carburantes (produtos sujeitos ao regime monofásico).

A decisão de piso manteve a referida glosa ao argumento de que, por estar a revenda dos combustíveis derivados de petróleo sujeita ao regime de tributação monofásico, as distribuidoras não poderiam descontar quaisquer créditos relativos ao regime da não-cumulatividade, o que incluíam não apenas os custos de aquisição dos produtos, como também os correspondentes custos, despesas e encargos de comercialização.

Sustenta que o art. 3º, inciso IX, ao permitir a tomada de crédito de gastos com armazenagem e frete, fazendo referência específica aos nos incisos I e II, teria incluído a exceção prevista em suas alíneas a e b, dentre as quais constam combustíveis derivados de petróleo ou de álcool para fins carburantes.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que seriam hipóteses de creditamento distintas e autônomas. Sobre a referência aos incisos I e II no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 afirma que teria sido realizada pelo legislador apenas para deixar livre de dúvidas que o frete geraria o crédito tanto nas hipóteses de venda do produto fabricado, quanto de revenda do produto acabado.

Com razão à Recorrente.

Trata-se de operação de revenda sujeita à alíquota zero de bem originalmente submetido ao regime de tributação monofásico. Como se sabe, a monofasia nada mais é do que

uma medida de concentração da tributação em um único sujeito da cadeia econômica, que foi introduzida no ordenamento tributário brasileiro com a Lei nº 9.990/2000.

Inicialmente, após a introdução da sistemática da não-cumulatividade pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o referido regime monofásico (relativo aos produtos derivados do petróleo) restou expressamente excluído. Ocorre que, posteriormente, com alteração pela Lei 10.865/2004, a referida restrição deixou de existir, não sendo a monofasia mais um obstáculo ao creditamento de custos e despesas das empresas sujeitas ao regime não-cumulativo.

Por tal razão, as operações de revendas de produtos monofásicos estão sujeitas à não cumulatividade e, portanto, ao desconto dos créditos permitidos pela legislação, arrolados no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 10.833/2003.

Nesse contexto, é importante destacar que, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Leis nºs 10.637/2002 10.833/2003, é possível o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos relativos aos custos de frete e armazenagem, nos seguintes termos:

“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 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;*

(...)

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na **operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”*

Verifica-se que o referido inciso, ao contrário do que entendeu a DRJ, ao mencionar os incisos I e II do mesmo artigo, não busca uma remissão aos bens (mercadorias, produtos ou insumos) neles contidos, mas apenas especifica as operações de venda às quais as despesas comerciais de armazenagem e frete a elas vinculados dão direito ao creditamento das contribuições.

Em outras palavras, pode-se dizer que o inciso IX não se refere a créditos decorrentes das operações de aquisição de bens para posterior revenda (e conseqüentemente as suas exceções) ou de insumos para a fabricação e produção de bens para sua posterior venda, mas aqueles inerentes à própria operação de venda. Tais dispêndios incorridos na entrega dos produtos revendidos, obviamente, não agregam ao “custo de aquisição” das mercadorias, sendo

despesas da própria operação de venda, e que, por consequência, não podem ser abrangidas na vedação contida no inciso I (que trata de operação de aquisição).

Justamente por isso, tal entendimento prevalece mesmo com a tese adotada pelo STJ de que é vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei nº 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, b, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003). Ou seja, porque o frete aqui analisado seria aquele relacionado à operação de venda, e não aquele que compõe o custo de aquisição dos produtos.

Não existindo, portanto, no mencionado inciso a restrição apontada, verifica-se que a única condição estabelecida para que seja possível o aproveitamento de créditos com frete e armazenagem na operação de venda é que o encargo financeiro atrelado a esses serviços seja assumido pelo vendedor da mercadoria.

Dessa forma, não há dúvida de que as despesas comerciais com armazenagem e fretes na operação de venda têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, nem ao tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

Nesse sentido, destaco as seguintes decisões proferidas por este Conselho:

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

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/10/2009

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

O distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por observar a sistemática não cumulativa de apuração das referidas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Ademais, é de se considerar o contribuinte resguardado de eventual lançamento e/ou despacho decisório da autoridade fiscal, eis que à época encontravam-se Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil tratando do mesmo tema com conclusão favorável ao contribuinte, conforme art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99 e art. 100 do Decreto 7.574/11, art. 48, §12, da Lei 9.430/96 e arts. 33 e 39 da IN RFB 2058/21.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 31/01/2007 a 31/10/2009 NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. VEDAÇÕES LEGAIS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

(Acórdão nº 9303-013.561 – 3ª Turma da CSRF – Sessão de 17/11/2022 – Redatora designada Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ANIDRO PARA FINS CARBURANTES PARA ADICIONAR À GASOLINA. CRÉDITO. DISTRIBUIDOR. IMPOSSIBILIDADE, ANTES DA EFETIVA APLICAÇÃO DA LEI N. 11.727/2008. Antes da efetiva aplicação da Lei no 11.727/2008, a legislação que rege a Contribuição para o PIS/PASEP vedava o desconto de créditos, pelas distribuidoras, na aquisição de “álcool anidro para fins carburantes”, ainda que sua venda fosse efetuada após a adição à “Gasolina A”.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. AQUISIÇÃO E REVENDA. ALÍQUOTA ZERO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA. CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM E FRETES NA VENDA. DISTRIBUIDOR. LEI No 10.637/2002 (INCISO IX DO ART. 3º). POSSIBILIDADE.

As revendas, por distribuidoras, de produtos sujeitos a tributação concentrada, ainda que as receitas sejam tributadas à alíquota zero, possibilitam desconto de créditos relativos a despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, conforme artigo 3º, IX da Lei no 10.637/2002.

(...)

(Acórdão nº 3401-003.813 – 1ª Turma Ordinária/ 4ª Câmara/3ª Seção de Julgamento – Sessão de 26 de junho de 2017 – Conselheiro relator Rosaldo Trevisan)

Assim, nos casos em que o ônus dos referidos encargos for efetivamente suportado pelo vendedor, ainda que a mercadoria transportada esteja estabelecida como uma das exceções previstas pelo inciso I, do art. 3º Lei 10.833/2003, não haveria que se falar em impossibilidade de creditamento dos gastos incorridos com frete e armazenagem. Entendimento em sentido contrário iria de encontro com a própria sistemática de não cumulatividade, já que as operações de fretes e armazenagem contratadas por transportadores sofrem incidência de PIS e Cofins, possuindo natureza autônoma à carga transportada.

No presente caso, como mencionado, a Recorrente sustenta que vende produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação e arca com o frete de entrega destes produtos, juntando uma série de documentos e notas fiscais para comprovar o alegado. A questão em momento algum foi refutada pelas autoridades fiscais.

Dessa forma, entendo que deve ser reconhecido o direito creditório relativo aos gastos com armazenagem e fretes sobre as operações de revendas de produtos sujeitos ao regime monofásico, incorridos e devidamente comprovados pela Contribuinte.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Com a devida vênia à Ilustre Relatora redijo divergência em relação ao voto vencido, por voto de qualidade, no que diz respeito à reversão da glosa sobre gastos com armazenagem e fretes sobre as operações de revendas de produtos sujeitos ao regime monofásico tema no qual restou vencido a relatora.

Ocorre que os produtos sujeitos à tributação monofásica não podem gerar créditos de forma alguma, 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 consulente, 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 consulente 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 consulente 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 nº1.895.032/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 - REPORTO. **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.

Alternativamente, vemos nos regimes a que são submetidos o biodiesel, a nafta petroquímica e o querosene de aviação a determinação de incidência única, conforme as Leis que regulam a cobrança de PIS/COFINS sobre estes produtos.

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, 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, conseqüentemente, 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 públicas33as 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.

No entanto, o inciso II, do caput do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, permite que a aquisição de combustíveis e lubrificantes, produtos sujeitos à monofasia, para servirem de insumos na produção de outros bens sejam computados como créditos para a apuração do valor devido destas contribuições.

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, citado acima.

Notem que a outra exceção neste mesmo inciso (II, caput do art. 3º) refere-se a pagamentos por conta e ordem de encomendantes e do valor do ICMS, que podem ser excluídos da base de cálculo da PIS/COFINS por industriais e importadores de veículos de transporte, em razão do artigo 2º, da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, de natureza diversa dos insumos para a fabricação de bens, e por isto excluídos da possibilidade de serem considerados como créditos.

Esta exceção foi expressamente abordada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde também encontramos a vedação de que despesas com combustíveis gerem créditos quando aplicadas em atividades diversas da produção de bens ou da prestação de serviços.

“139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

(...)

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.”

Por fim, 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 esta argumentação, 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.

Sendo assim, os bens adquiridos que sejam submetidos ao regime monofásico não geram créditos nem quando destinados a revenda, nem quando utilizados como insumos para a produção de outros bens ou serviços. Assim como as demais despesas de armazenagem e fretes na revenda, posto tratar-se de apuração diferenciada em relação ao regime não cumulativo, pelos motivos já explicados acima.

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Redator designado