



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.900083/2014-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-002.268 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de julho de 2022
Recorrente GUANAMBIER DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA DE CERVEJAS, ÁGUAS E REFRIGERANTES. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

Os artigos 2º, parágrafo 1º, VIII e 3º, I, b, das Leis 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 unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Régis Venter (Presidente), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (relatora) e Mateus Soares de Oliveira. Ausente o Conselheiro Carlos Delson Santiago.

Relatório

Trata-se o presente processo de PERDCOMP de nº **10876.12674.310709.1.1.11-4363**, referente a ressarcimento de créditos da COFINS não cumulativa na revenda de bebidas.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, em que a interessada pleiteou créditos de **COFINS Não-Cumulativa – Mercado Interno**, relativa ao **3º Trimestre de 2004** e de Declarações de Compensação a ele vinculadas.

Do Despacho Decisório A autoridade administrativa proferiu despacho decisório relativo ao pedido supra em 06/05/2014, mediante o qual indeferiu o Pedido de Ressarcimento da COFINS no regime não-cumulativo–mercado interno, do 3º trimestre de 2004 e não homologou as declarações de compensação relacionadas. Assim consta do despacho decisório:

Relata que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 estabelece que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Trata-se de norma de caráter geral. Já o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 prevê que, em regra, o contribuinte, ao apurar saldo credor de PIS/COFINS, poderá compensá-lo com débitos próprios ou solicitar o ressarcimento em dinheiro.

Destaca que o caso em análise trata de situação especial, visto que o contribuinte é comerciante atacadista de bebidas e comercializou no período cervejas e refrigerantes, conforme demonstrativo de produtos vendidos à alíquota zero, encaminhado em resposta ao Termo de Intimação Sarac 0048/2014.

Pontua que a cobrança da Cofins em relação a bebidas é realizada mediante a técnica de arrecadação denominada de incidência monofásica ou concentrada, que consiste em aplicar alíquotas diferenciadas, mais elevadas, em um determinado ponto da cadeia econômica do produto, desonerando-se as demais. No caso de cervejas e refrigerantes, a tributação concentra-se nos fabricantes e importadores, cujas contribuições devidas sobre a receita bruta de venda são calculadas com a aplicação das alíquotas substancialmente maiores que as praticadas na sistemática normal. Em contrapartida à tributação concentrada na indústria ou importador, é reduzida a zero a alíquota da COFINS incidente sobre as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas, consequentemente, vedando a eles o direito ao crédito relativamente à sua aquisição.

Salienta que tal vedação está expressamente prevista no art. 3º, inciso I, alínea “b” da Lei nº 10.833/2003, conjugado com o art. 2º da mesma lei.

Sustenta que a vedação imposta pelo art. 3º, inciso I, alínea “b” da Lei nº 10.833/2003 afasta a aplicabilidade do art. 17 da Lei 11.033/2004 (...)

A interessada apresentou Manifestação de Inconformidade contra o despacho decisório, alegando, em síntese, os argumentos abaixo resumidos/reproduzidos.

Preliminarmente, pugna pela tempestividade do recurso administrativo.

Salienta acerca da desnecessidade do reconhecimento da firma do representante legal que confere poderes aos subscritores da manifestação de inconformidade, nos termos da Portaria nº 1.880/2013.

Destaca que até 31 de julho de 2004, os produtos sujeitos à tributação monofásica ficaram excluídos do regime não-cumulativo de incidência do PIS e da COFINS, previsto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

Com o advento da Lei nº 10.865/2004, cujos efeitos se iniciaram a partir de 1º de agosto de 2004, as vendas dos produtos sob enfoque foram inseridas no rol das receitas das atividades sujeitas ao regime da não-cumulatividade para cálculo do PIS e da COFINS, tornando-se uma espécie dentro do sistema não-cumulativo.

Alega que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade tem direito a constituir créditos de PIS e COFINS às alíquotas de 1,65% e de 7,6%, respectivamente, sobre determinados custos e despesas vinculados à atividade operacional das pessoas jurídicas vinculadas ao regime da não-cumulatividade, inclusive bens adquiridos para revenda, desde que anteriormente submetidos à incidência das contribuições mencionadas, por ocasião das saídas promovidas pelo fornecedor.

Informa que até então, havia expressa vedação à apuração dos créditos sobre os bens para revenda, nos termos do art. 3º, I, b, da Lei nº 10.833/2003.

Defende que a partir de agosto de 2004, com a edição da Lei nº 11.033/2004, o direito ao crédito oriundo das aquisições de bens para a revenda foi conferido também ao regime monofásico, onde se concentra a tributação numa fase e se reduz a zero a tributação das saídas das demais fases, uma vez que o art. 17 da aludida lei assim dispõe expressamente.

Sustenta que o aludido dispositivo da Lei nº 11.033/2004 não fez qualquer menção nem tampouco restringiu a possibilidade de manutenção dos créditos apenas a determinados produtos ou atividades, sendo assim considerada como norma geral para o sistema, possibilitando a utilização dos créditos em quaisquer situações, desde que os mesmos estejam vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência do PIS e da COFINS.

Alega que com o advento da MP nº 206/2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.033/2004, a vedação ao creditamento constante nos artigos 3º, I, b, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 foi revogada, fato esse que possibilita a apuração de crédito por parte dos contribuintes tributados sob a sistemática do monofásico.

Cita doutrina e decisões administrativas. (...)

É o relatório.

A nona Turma da DRJ/08 proferiu acórdão nº 108-000.121, em 06 de agosto de 2020 (e-fls. 77086) reconhecendo que haveria possibilidade de creditamento apenas no que tange os gastos com energia elétrica, o qual a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 COFINS. MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. CRÉDITO.

VEDAÇÃO.

Aos distribuidores atacadistas e varejistas, é vedada a apuração de créditos com a aquisição, para revenda, de bebidas sujeitas ao regime de tributação monofásica, por expressa vedação legal.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A recorrente tomou ciência da decisão em 05/11/2020, e interpôs Recurso Voluntário em 07/12/2020 (fls. 91/102), alegando que não mais existem vedações ao aproveitamento de créditos para receitas inseridas na incidência monofásica das contribuições, podendo serem aproveitados os créditos administrativamente requerendo, assim, a total procedência do recurso para reconhecer o crédito postulado em sua integralidade, assim como também a subsistência das compensações e, em ato contínuo, cancelar o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, o reconhecimento.

A recorrente buscou através de PERDCOMP, homologado parcialmente, referente ao 3º trimestre de 2004, para ressarcir créditos de COFINS.

Sustenta a requerente que, a despeito da alíquota zero aplicável às operações de venda de cervejas, águas e refrigerantes, com o advento da Medida Provisória nº 206/2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.033/04, a vedação ao creditamento constante nos artigos

3º, I, b, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 foi revogada, fato esse que possibilita a apuração de crédito por parte dos contribuintes tributados sob a sistemática do monofásico.

Acerca desses argumentos, convém inicialmente informar que o § 4º do art. 149 da Constituição Federal Brasileira, introduzido pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001, dispõe que a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Dessa forma, a tributação monofásica é caracterizada pela sua concentração em uma só etapa da cadeia produção consumo (produção, atacado ou varejo), ao passo que a tributação polifásica ou plurifásica incide em todas as etapas do ciclo produção consumo.

Caso o legislador decida estabelecer uma tributação monofásica(concentrada) para algum bem específico, ele deve determinar uma alíquota mais alta do que a aplicável na tributação polifásica, aplicando essa alíquota a uma determinada etapa do ciclo de produção e consumo, pois o objetivo dessa modalidade de tributação é, exatamente, substituir a tributação de todas as etapas do ciclo pela tributação de uma única etapa. É por essa razão que, nas etapas seguintes (ou anteriores, conforme o momento eleito para aplicação da tributação), ficam reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da Cofins, conforme se observará adiante.

O tributo cobrado na etapa onerada será equivalente ao somatório dos tributos que seriam cobrados se fossem tributadas todas as etapas com alíquotas normais. Se o legislador quiser que, além da tributação concentrada/monofásica, determinado bem esteja sujeito ao sistema não cumulativo, no caso de concentração da tributação na produção, ele deverá proibir que nas etapas seguintes (revenda) os contribuintes apurem créditos em relação aos dispêndios com aquisição do bem para revenda. Caso contrário, em termos práticos, a cadeia não estará sendo tributada, podendo mesmo ocorrer uma “tributação negativa”.

Repita-se que é a própria Constituição que garante ao legislador a possibilidade de combinar a tributação não-cumulativa com a tributação concentrada (monofásica), para determinados bens. Nesse caso, se a etapa onerada for a produção/importação, as vendas desses bens pelo produtor/importador sofrem a incidência de uma alíquota maior, sendo permitido ao produtor, nos termos da legislação, creditar de seus insumos e alguns outros dispêndios necessários para produção/importação do bem. Já nas etapas seguintes, como na revenda desses bens, aplica-se alíquota zero. Nesse caso, os contribuintes podem, nos termos e limites legais, creditar de alguns de seus gastos.

Todavia, os revendedores não podem calcular créditos em relação aos gastos com aquisição daquele bem que sofreu a tributação concentrada/monofásica na produção, o qual ele adquiriu para revender, sob o risco de produzir o já mencionado efeito de “tributação negativa”. Se a tributação concentrada visa a fazer incidir em uma etapa do ciclo produção consumo toda a carga tributária que incidiria ao longo de toda a cadeia, não há por que imaginar que toda a arrecadação obtida na etapa onerada com a tributação concentrada/monofásica seja devolvida nas etapas seguintes, onde não existe a incidência propriamente dita, pelo fato de a venda operar com a alíquota zero.

A concessão de crédito a esses contribuintes, sujeitos à alíquota zero, viria distorcer a tributação, anulando o recolhimento efetuado pelo produtor ou importador.

A legislação de regência da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, a princípio, excluía, expressamente, desse regime as receitas decorrentes da venda dos produtos sujeitos ao modelo monofásico de apuração das contribuições em causa.

Posteriormente, a Lei n.º 10.865/04, veio a permitir que o regime não cumulativo do PIS e da Cofins abarcasse a receita referente à venda de produtos tributados com base em alíquotas diferenciadas. O aludido diploma legal possibilitou que o comerciante de mercadorias ou produtos cuja receita de venda esteja submetida ao regime monofásico de apuração do PIS e da Cofins pudesse descontar créditos em relação a certos custos e despesas previstos nos arts. 3º das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03.

É necessário esclarecer, no entanto, que a edição da Lei n.º 10.865 não alterou o dispositivo que veda a geração de crédito na aquisição dos reportados bens sujeitos ao regime monofásico pelos comerciantes e atacadistas, ou seja, por força do art. 2º, § 1º, incisos VI e IX, e do art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833/03, permaneceu expressamente vedado o desconto de créditos calculados em relação às citadas bebidas, adquiridas para revenda, de que tratam os arts. 49 e 52 da Lei n.º 10.833/03.

Da norma acima depreende-se que a apuração do PIS e da COFINS, incidentes à alíquota zero sobre a receita da venda de produtos sujeitos ao regime monofásico (cerveja, água e refrigerante), não impede o comerciante varejista/atacadista de manter créditos que apuram referentes aos custos/despesas incorridos vinculados a essa receita, com exceção, obviamente, do crédito pertinente à aquisição daqueles bens para posterior revenda, cuja apuração é explicitamente vedada pelos arts. 3º, I, “b”, das Leis n.º 10.637/2002, e n.º 10.833/2003.

Com efeito, somente é possível manter o crédito passível de ser apurado e, por expressa vedação legal, o custo de aquisição para posterior revenda dos bens sujeitos ao regime monofásico não dá direito a crédito.

Por outro lado, o art. 16 da Lei n.º 11.116/05, prevê que o saldo credor do PIS e da Cofins, acumulado ao fim de cada trimestre em virtude do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento.

Ora, exatamente por ser tributada com alíquota zero e por estar na sistemática da não cumulatividade, a revenda das citadas bebidas (cerveja, água e refrigerante) pode acabar originando créditos calculados sobre algumas despesas e custos (mas não sobre os referidos bens adquiridos para revenda, objeto de seu comércio) que, sem a possibilidade de compensação e ressarcimento, não teriam utilidade.

Assim, a aplicação do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, pressupõe, obviamente, que a apuração do saldo credor ou devedor do PIS e da Cofins siga as regras legais, em especial os arts. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, e visam a dar utilidade aos créditos decorrentes de outras despesas e custos, também necessários à atividade econômica, e vinculados às respectivas vendas.

No que se refere aos argumentos relacionados à Medida Provisória n.º 413/08, é oportuno esclarecer que esta norma mediante seus arts. 14 e 15, inseriu os §§ 14 e 22 nos arts. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, vedando expressamente o creditamento por parte de comerciantes atacadistas/varejistas de produtos sujeitos ao regime monofásico.

Sucedem que, quando da conversão da MP n.º 413/08, na Lei n.º 11.727/08, os aludidos parágrafos não foram mantidos. Tal fato, entretanto, não trouxe

qualquer influência sobre a discussão aqui analisada, uma vez que, seja na vigência da MP citada, seja na vigência de sua lei de conversão, permaneceu sem alteração a proibição de apuração de crédito de PIS e da COFINS pelas empresas que comercializam produtos sujeitos ao sistema monofásico em relação à aquisição desses produtos.

Nova tentativa nesse sentido foi empreendida pela Medida Provisória n.º 451, de 15/12/2008, também essa mal sucedida, quando da sua conversão na Lei n.º 11.945, de 04 de junho de 2009.

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 STJ 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 n.º 11.033/04 apenas ao REPORTE, inclusive a referida tese foi julgada recentemente (maio/2022) em sede e recurso repetitivo de n.º 1093 do STJ.

Da mesma forma, este fato não trouxe alteração quanto à vedação de apuração de crédito de PIS e da COFINS pelas empresas que comercializam produtos sujeitos ao sistema monofásico em relação à aquisição dos produtos mencionados.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta