



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.723447/2011-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.316 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2021
Recorrente SERVICENTRO NOSSA SENHORA APARECIDA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

COMBUSTÍVEIS (GASOLINA E ÓLEO DIESEL). TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REVENDEDOR. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. VEDAÇÃO EXPRESSA EM LEI

As receitas de vendas de combustíveis (gasolina e óleo diesel) efetuada por distribuidora submetem-se ao recolhimento de que trata o art. 2º, § 1º, inciso I das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03. O art. 3º, inciso I, alínea “b” dessas mesmas Leis vedam expressamente o direito ao creditamento das referidas contribuições em relação aos combustíveis adquiridos para revenda.

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.

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.

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 dava provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros os conselheiros Hélcio Lafeté Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo

de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

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

Para bem relatar os fatos, sirvo-me de partes do relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo* adaptando-as ao presente processo que tramita na condição de paradigma em lote de repetitivos.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório em que foram apreciados Pedidos de Ressarcimento (PER/DCOMP), por intermédio dos quais o contribuinte pretende ver ressarcido crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo [...], concernente a PIS/Pasep ou Cofins, não cumulativos – mercado interno.

Por meio de despacho decisório, constatou-se que o interessado apurou créditos relativos às aquisições de combustíveis (gasolina A e óleo diesel) para pleitear ressarcimento junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conquanto as alíquotas desses produtos fossem zero.

O pedido foi indeferido, pois apesar de revender no varejo esses produtos com alíquota zero, as tributações das Contribuições Sociais referentes aos combustíveis ocorrem de forma concentrada no produtor ou importador, não havendo previsão legal para manutenção de quaisquer créditos na aquisição pelo revendedor varejista desses produtos.

Diante disso, sendo constituído saldo credor do PIS ou Cofins não cumulativo (Mercado Interno) com crédito dessa natureza, não há de ser reconhecido direito creditório, concluindo-se pelo indeferimento do pedido de ressarcimento. O despacho decisório assentou também que o artigo 17 da Lei n.º 11.033/2004, que prevê a manutenção de créditos decorrentes de custos, despesas e encargos incorridos na atividade de empresas sujeitas ao PIS/Cofins vinculados a vendas efetuadas com alíquota zero, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a Lei veda desde a sua definição (artigo 3º, inciso I, “b”, das Leis 10.637/2002 e 10.833/03).

Cientificado do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade insurgindo-se contra o teor do referido ato administrativo norteando seus argumentos com o entendimento de que a complexa legislação que trata da matéria deve ser interpretada sistematicamente com o objetivo para o qual de destina, ou seja, *“foi desejo do legislador que não exista mais qualquer vedação ao creditamento pretendido como forma de dar efetividade à não-cumulatividade”*.

Assim, a defesa foi organizada em tópicos/premissas assentadas em argumentos e dispositivos legais, que sintetizo:

- a contribuinte está submetida à tributação não-cumulativa, e não se enquadra em nenhuma das exceções legais;

- os artigos das leis da não-cumulatividade que supostamente vedavam o creditamento para combustíveis não alcançavam os distribuidores;
- a alíquota zero atribuída aos combustíveis significa que estava no campo da incidência e na cadeia de sua tributação, o que não se confunde e não se aplica a monofasia;
- a não-cumulatividade foi aperfeiçoada pelo art. 17 da Lei nº 11.033/04;
- a Medida Provisória que introduziu o art. 17 é politemática, na medida que não se aplica apenas ao REPORTE;
- o art. 16 da Lei nº 11.116/05 veio reforçar o entendimento de que as receitas com vendas com alíquota zero permite o creditamento ao adquirente;
- a novel legislação (art 17 da Lei 11.033/04) não impôs qualquer exceção ou restrição ao creditamento;
- o direito de creditamento da Contribuinte é coerente com a técnica de não-cumulatividade do PIS/Cofins;
- As tentativas de excetuarem os distribuidores, atacadistas e varejistas de combustíveis do aproveitamento do crédito no texto da MP nº 413/08 foi rejeitada pelos legisladores, o que prova a manutenção do direito creditício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, mantendo o indeferimento do direito ao crédito. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP [COFINS]

[...]

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DERIVADOS DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEIS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REVENDA VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP [COFINS]. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há direito a creditamento do PIS/PASEP [ou COFINS] relativo às operações de distribuição e varejo de combustíveis, realizadas à alíquota zero, com base na sistemática da não-cumulatividade. É incontroverso que a Lei nº 9.990/2000 fixou a incidência monofásica do PIS/PASEP e da Cofins sobre combustíveis derivados de petróleo, permanecendo concentrada na produção e importação a incidência do tributo, inviabilizando, por esse motivo, o creditamento pretendido.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria submetida à glosa em análise de pedido de ressarcimento não contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A DRJ ponderou inicialmente que a atividade desenvolvida pela contribuinte não é de distribuidor de combustíveis, com as implicações quanto à situação, ou seja, a inaplicabilidade de dispositivos legais que tratam da tributação do produto nas operações de aquisição e revenda realizadas por pessoas jurídicas que se enquadram nessa atividade.

No mérito, manteve o indeferimento do Pedido de Ressarcimento pois as aquisições de combustíveis com a alíquota zero realizadas por comerciantes atacadista não concedem o crédito pleiteado, uma vez que o direito pressupõe a aquisição onerada pelas Contribuições para o PIS e Cofins nos termos do art. 2º, § 1º, inciso I c/c o art. 3º, I, “b” tanto da Lei nº 10.637/02 (PIs) como da Lei nº 10.833/03 (Cofins).

Quanto à aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033/04, que a contribuinte entende fulminar os dispositivos que vedam o crédito, o voto da decisão de piso assentou que o dispositivo não tem o alcance de manter créditos quando a lei os veda expressamente, entre os quais se incluem os créditos decorrentes da aquisição para distribuição e revenda de gasolina e óleo diesel. Assim, em razão de expressa vedação legal, fica prejudicado o entendimento de que o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 fez dotar de mais garantias a previsão do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

Ao final aquela decisão traz à colação julgados de Tribunais Superiores que confirmam a impossibilidade de creditamento de PIS e Cofins por distribuidores e varejistas de combustíveis.

No recurso voluntário, a contribuinte repisa os fundamentos suscitados em manifestação de inconformidade sustentado que a decisão recorrida baseou-se em supostos impedimentos legais para o creditamento pretendido, sem levar em conta as inovações legais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O litígio, conforme pontuado pela decisão recorrida, versa sobre o indeferimento no despacho decisório de Pedido de Ressarcimento com fundamento na ausência do direito creditório nas aquisições à alíquota zero de combustíveis (gasolina A e óleo diesel) pela recorrente, cuja atividade empresarial é o comércio atacadista, ainda que com o advento do art. 17 da Lei nº 11.033/04.

A DRJ assentou sua decisão no art. 2º, § 1º, inciso I c/c o art. 3º, I, “b” das Leis nºs 10.637/02 (PIs) e 10.833/03 (Cofins) que veda o crédito das contribuições não cumulativas nas aquisições de combustíveis tributados à alíquota zero - regime de tributação concentrada – na saída do revendedor. Outrossim, inaplicável o art. 17 da Lei nº 11.033/04 pois o dispositivo não tem o alcance de manter créditos quando a lei os veda expressamente.

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; por outro lado, assevera que o artigo 3º somente se destina às hipóteses em que haveria a vedação expressa do creditamento. Argumenta que a monofasia implica a incidência em um único elo da cadeia, situação que não se aplica em suas operações uma vez que sofrem a incidência das contribuições para o PIS e Cofins, conquanto alíquota zero; e, ademais, sustenta que o termo monofasia não é utilizado com o rigor técnico nos precedentes de tribunais superiores.

A solução do litígio cinge-se, então, acerca da possibilidade ou não da apuração e manutenção de crédito nas aquisições pela recorrente de combustíveis de revendedores, tributados à alíquota zero, em face do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/04.

Sem razão a contribuinte.

Primeiro, abordo os fundamentos legais que vedam o direito ao crédito nas aquisições de combustíveis.

Há de se pontuar que a utilização precisa do termo “tributação monofásica” ou “tributação concentrada” não interfere na solução da lide, nem mesmo na construção da norma do direito creditório no tocante aos combustíveis adquiridos para revenda que constam do art. 2º, § 1º, I e art. 3º, I, “b” das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03:

Art 2ª. Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. V a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§1º - Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...)

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

[...]

Da simples leitura dos dispositivos extrai-se que na determinação do valor das Contribuições para o PIS e Cofins as pessoas jurídicas não poderão descontar créditos calculados em relação às aquisições de gasolina e óleo diesel.

Apenas isso está expresso no texto. A vedação não menciona o tipo de tributação ou regime de apuração/pagamento (monofásica, concentrada ou outra) e nem a alíquota, que se encontra definida em outro dispositivo legal (art. 4º da Lei nº 9.718/1998).

Portanto, correta a decisão *a quo* que fundamentou na legislação recém reproduzida para assentar que a contribuinte não faz jus à apuração de créditos na aquisição para revenda das mercadorias e dos produtos ali referidos (gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural).

A segunda, e principal, matéria no recurso é o entendimento do contribuinte acerca da possibilidade de manutenção dos créditos das Contribuições para PIS e Cofins nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/04.

Repisando, a recorrente sustenta que a alteração promovida no regime não-cumulativo das Contribuições (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) pela Lei nº 10.865/04¹, que passou a surtir efeitos em 01/05/2004, e mormente em razão do art. 17 da Lei nº 10.033/04² foi-lhe permitido apurar e manter créditos a serem descontados do PIS e Cofins sobre sua receita bruta, em relação aos produtos submetidos à tributação concentrada, conquanto as saídas do fornecedor (distribuidor) tenham alíquota reduzidas a zero.

A matéria foi tratada no voto condutor do Acórdão nº 3401-003.517, de lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan, sessão de 25/04/2017, que por unanimidade de votos negou-se provimento ao recurso do contribuinte, 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, não 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 vênha para reproduzi-las, adaptando-a à situação presente no que interessa à solução da lide:

[...]

No que se refere a tal inconformismo [a eventual incompatibilidade das restrições com o mecanismo inerente à não cumulatividade das contribuições, ou com princípios constitucionais], é de se destacar, preliminarmente, que a Constituição não assegura não-cumulatividade irrestrita ou ilimitada. E sequer diz que a lei fixará os casos de cumulatividade, sendo a contrário senso os demais casos de não-cumulatividade. O texto constitucional permite à lei definir exatamente os setores para os quais operará a não-cumulatividade. E também não dispõe que para tais setores a não-cumulatividade será irrestrita ou ilimitada.

É nesse contexto que surgem os dispositivos legais que regem as contribuições não-cumulativas, basicamente as Leis no 10.637/2002 (Contribuição para o PIS/PASEP) e no 10.833/2003 (COFINS), que limitam/restringem a não-cumulatividade referida no texto constitucional.

¹ Art. 21. Os arts. 1o, 2o, 3o, 6o, 10, 12, 15, 25, 27, 32, 34, 49, 50, 51, 52, 53, 56 e 90 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

² 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.

Portanto, o simples fato de apurar-se a contribuição pela sistemática não-cumulativa não garante à empresa créditos em relação a quaisquer operações, mas somente àquelas para as quais exista previsão legal de amparo, e não estejam contempladas em vedações nas leis de regência.

Sobre a afronta a princípios constitucionais por norma legal vigente, não cabe manifestação desta corte administrativa, em função da Súmula CARF no 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Basta, assim, que sejam examinadas administrativamente as normas legais vigentes, assumidas como constitucionais (salvo em caso de expressa declaração de inconstitucionalidade pelo juízo competente).

É essa tarefa que se empreende a seguir, com especial destaque para o cerne da controvérsia, que se refere à natureza do comando presente no artigo 17 da Lei no 11.033/2004.

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 [Com a conversão da Medida Provisória no 206/2004 na Lei no 11.033/2004, o comando passou a figurar no art. 17 da lei, com idêntico teor.]:

“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 n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, respectivamente. A previsão contida no art. 17 da Lei n.º 11.033/04 trata-se 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 n.ºs 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.

Neste diapasão a Solução de Consulta Cosit n.º 64/2016:

[...]

MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

A regra geral esculpida no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

Dispositivos Legais: *Lei n.º 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I alínea “b” e art. 10, incisos II e III; Lei n.º 10.865, de 2004, art. 21 c/c art. 53; Lei n.º 11.033, de 2004, art. 17.*

E, mais recentemente, a Solução de Consulta Cosit n.º 23, de 23/03/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. REVENDA DE COMBUSTÍVEIS.

O sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei n.º 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada passaram a se submeter ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica.

Desde que não haja limitação decorrente do exercício de atividade comercial pela empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a Cofins pelo regime não cumulativo, **ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida pelo art. 3º, I, "b", c/c o art. 2º, § 1º, I da Lei n.º 10.833, de 2003**, é permitido o desconto de créditos a que se referem os demais incisos do art. 3º desta Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

De acordo com o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2008, os créditos da Cofins **regularmente apurados** podem ser mantidos e aproveitados, se vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE AGOSTO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º; Lei n.º 11.033, de 2008, art. 17; Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5, de 2018; e IN RFB n.º 1.396, de 2013, art. 9º.

Extrai-se o seguinte excertos dos fundamentos da SC no tocante a regra do art. 17 da Lei n.º 11.033/2008:

[...]

Interpretação do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004

22 Por fim, com relação ao 5º questionamento, cumpre destacar que não existe incompatibilidade entre a vedação de creditamento constante do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 (com dispositivo homólogo na Lei n.º 10.637, de 2002), e a permissão de manutenção de créditos constante do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, dado que as duas regras versam sobre situações completamente distintas. Enquanto o primeiro dispositivo estabelece regra para a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vedando, como regra, o direito ao crédito quando da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições em tela; o segundo dispositivo já parte do pressuposto de que os créditos sejam regularmente apurados, permitindo-se sua manutenção se vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições.

23 Já a menção ao artigo 42, inciso III, alíneas "a", "b", "c" e "d" da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, não tem qualquer aparente relação com a presente consulta, pois referem-se à revogação de dispositivos legais relativos à tributação do álcool, produto que, por expressa declaração do consulente, não faz parte do escopo desta análise.

[...]

Ainda, corrobora o entendimento exposto pelo Cons. Rosaldo Trevisan e a Solução de Consulta acima decisões deste CARF e pronunciamentos do STJ, sendo de relevância transcrever algumas delas.

AgInt no REsp 1.830.121, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 06/05/2020:

[...]

VI. Conforme entendimento jurisprudencial, "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**" (STJ, AgInt no REsp 1.772.957/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/05/2019)

AgRg no REsp 1.218.198/RS, Rel. Ministra DIVA MALERBI, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. ART. 17 DA LEI N. 11.033/2004. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE OPERAÇÕES ANTERIORES. APLICAÇÃO NÃO RESTRITA AO REGIME TRIBUTÁRIO DENOMINADO REPORTE. INAPLICABILIDADE, CONTUDO, NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA.

1. A Segunda Turma deste Tribunal Superior possui entendimento de que o disposto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004 **não possui aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE** (STJ, AgRg no REsp 1.433.246/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 2/4/2014; REsp 1.267.003/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 4/10/2013).

2. No entanto, "**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**" e que, portanto, "**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**" (STJ, AgRg no REsp 1.433.246/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 2/4/2014).

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

Apelação Cível decidida pelo TRF da 3ª Região em 03/09/2019, com menção ao AgInt no REsp 1.653.027/SP:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Dispõem o art. 195, §12 da Constituição Federal, bem assim as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre a sistemática da não cumulatividade para as contribuições ao PIS e à COFINS.

2. **Os adquirentes de bens sujeitos à incidência monofásica, por não recolher, na prática, o PIS e a COFINS em relação a essa mesma receita - já que a alíquota incidente nas vendas que realiza desses produtos é zero - não possuem direito ao creditamento**, situação apenas possível no regime plurifásico, em que se verifica a incidência dos tributos em fases distintas da produção e da comercialização dos produtos, ou seja, incidências múltiplas ao longo do ciclo econômico. **Precedentes do e. STJ e do TRF3.**

3. Quanto à possibilidade de creditamento prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, segundo o qual "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", **o colendo Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de que "apesar de a norma contida no art. 17 da Lei 11.033/2004 não possuir aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE", 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, conforme os artigos 2º, § 1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003" (AgInt no REsp 1653027/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2019, DJe 22/05/2019).**

4. Dessa forma, não se aplica ao caso o disposto nos artigos 17, da Lei 11.033/2004, e 16, da Lei 11.116/2005, por se tratar de regimes incompatíveis.

5. Diante desses precedentes e da similitude das controvérsias, não se mostra legítima a tese suscitada pela apelada quanto à viabilidade de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS nas operações por ela realizadas.

6. Apelação e remessa oficial providas.

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5003482-56.2017.4.03.6109, Rel. Desembargador Federal CECILIA MARIA PIEDRA MARCONDES, julgado em 23/08/2019, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 03/09/2019)

Este Colegiado já enfrentou a mesma matéria. Cita-se os Acórdãos nºs 3201-004.933 (sessão de 25/02/2019) e 3201-005.030 (sessão de 26/02/2019), com decisões desfavoráveis aos contribuintes, por maioria de votos. Conforme a emente deste último:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/12/2009

COFINS. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E PRODUTOS DE PERFUMARIA E TOUCADOR. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA COM ALÍQUOTA ZERO NAS OPERAÇÕES DE REVENDA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NOS TERMOS DO ART. 17 DA LEI 11.033/2004.

Os incisos II, VIII e IX, do § 1º, do art. 2º e letra "b", do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam expressamente o direito ao creditamento das referidas contribuições em relação aos produtos neles mencionados (bebidas, produtos de perfumaria e toucador) adquiridos 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.

JUROS DE MORA. APLICABILIDADE. SUMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/12/2009

PIS/PASEP. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E PRODUTOS DE PERFUMARIA E TOUCADOR. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA COM ALÍQUOTA ZERO NAS OPERAÇÕES DE REVENDA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NOS TERMOS DO ART. 17 DA LEI 11.033/2004.

Os incisos II, VIII e IX, do § 1º, do art. 2º e letra "b", do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam expressamente o direito ao creditamento das referidas contribuições em relação aos produtos neles mencionados (bebidas, produtos de perfumaria e toucador) adquiridos 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.**

JUROS DE MORA. APLICABILIDADE. SUMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Igualmente, outros colegiados deste Conselho decidiram a matéria negando provimento aos contribuintes nos Acórdãos 9303-009.857 (por voto de qualidade, sessão de 11/12/2019), 3302-007.899 (por unanimidade de votos, sessão de 17/12/2019), 3402-006.670 (por unanimidade de votos, sessão de 23/05/2019).

Portanto, mantém-se a vedação ao crédito de PIS e Cofins nas aquisições de produtos sujeitos à tributação monofásica/concentrada, 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 permite que os créditos regularmente apurados sejam mantidos mesmo que a receita decorrente da operação posterior não esteja sujeita ao pagamento das contribuições, e não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

Outrossim, tivesse havido derrogação pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004 a vedação ao crédito originalmente estabelecida nos arts. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 não sobreviveria ao regramento utilizados por lei posterior que reafirmou e manteve tal vedação na Lei nº 11.787/2008, que permanece hígida no ordenamento jurídico.

Dispositivo

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira