



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.720209/2014-07
ACÓRDÃO	3102-003.223 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GIRO DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

Por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista e varejista o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições, no mercado interno, de produtos submetidos à incidência monofásica.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. MONOFÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, pressupõe a possibilidade de creditamento, que é expressamente vedada na aquisição de bens para revenda sujeitos ao regime monofásico.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 11 de dezembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 109-002.619, proferido pela 13ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 09/DRJ09, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem retratar os fatos, reproduzo o relatório do voto da Primeira Instância.

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em contestação ao indeferimento do Pedido de Ressarcimento eletrônico (PER) de nº 28394.81761.310709.1.1.10-7179, transmitido em 31/07/2009, por meio do qual a contribuinte solicita ressarcimento de crédito de contribuição para Programa de Integração Social (PIS/Pasep), no valor de R\$ 29.149,97, apurado no regime da não cumulatividade, mercado interno, relativo ao 1º trimestre de 2006, e à não homologação da compensação vinculada ao crédito do referido PER.

Na apreciação do pleito, a Delegacia da Receita Federal em Santa Cruz do Sul (DRF/SCS), fundamentou o Despacho Decisório 99 - DRF/SCS/SAORT, em 25 de março de 2014, no Parecer DRF/SCS/SAFIS nº 11, de 18 de março de 2014 (folhas 30 a 32), no qual a autoridade fiscal esclarece que os incisos I dos art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002, vedam o desconto de créditos PIS/Pasep e Cofins na aquisição de bens para revenda, no caso de produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02. E, ainda, que não geram direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins as despesas de frete destas operações – aquisição para revenda – um vez que os valores desses fretes integram o custo de aquisição dos produtos, nos termos do §1º do art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

Inconformada, a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, às 56 a 63, na qual expõe suas razões de contestação.

A contribuinte afirma ser comerciante dos produtos classificados nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03 da Tabela do IPI (Tipi) - água, cerveja e refrigerante, sujeitos à incidência monofásica do PIS/Pasep e da Cofins. Alega que, como é tributada pelo lucro real, aplica-se às receitas auferidas com as vendas desses produtos a incidência não cumulativa, em decorrência da revogação do § 2º do art. 52 e do art. 56 da Lei nº 10.833, de 2003, pelo art. 16, inciso II, alínea "a", da Lei nº 10.925, de 2004. Em razão do sistema monofásico, argumenta que a alíquota do PIS/Pasep e da Cofins, incidente na operação de revenda desses produtos, é zero.

Prossegue sua defesa com a alegação de que, com o advento da Lei nº 11.033, de 2004, os revendedores de produtos sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e de Cofins, passaram a ter direito à manutenção dos créditos, conforme disposto no art. 17. No caso dos produtos em análise, afirma que o dispositivo deve ser aplicado a partir de 1º de novembro de 2004, data em que a receita auferida com sua venda passou a ser tributada pelo sistema não cumulativo.

Defende a contribuinte que restou totalmente revogada, por via tácita, a alínea "b", do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002, uma vez que as bebidas classificadas nos citados códigos da Tipi são vendidas com alíquota zero. Logo, alega que o revendedor passa a ter direito ao cálculo e à utilização do respectivo crédito.

A contribuinte argumenta, ainda, que a partir do ano de 2005, com a publicação da Lei nº 11.116, de 2005, ao saldo credor existente em virtude do que prevê o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, pode-se atribuir dois destinos: a compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou poderá ser feito pedido de ressarcimento em moeda corrente. A manifestante, em sua defesa, cita também a IN SRF nº 594, de 2005, que trata da incidência do PIS/Pasep e da Cofins para determinados produtos sujeitos ao sistema monofásico de incidência dessas contribuições, bem como da utilização dos respectivos créditos.

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

Por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista e varejista o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições, no mercado interno, de produtos submetidos à incidência monofásica.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. MONOFÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, pressupõe a possibilidade de creditamento, que é expressamente vedada na aquisição de bens para revenda sujeitos ao regime monofásico.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se definitivos os ajustes efetuados na base de cálculo dos créditos a descontar relativamente aos itens que não foram expressamente contestados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 30 de dezembro de 2020, e apresentou Recurso Voluntário no dia 27 de janeiro de 2021.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

- I. As aquisições de produtos sujeitos ao regime de apuração monofásico dão direito a crédito no regime não cumulativo por aplicação do art. 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.
- II. Não há vedação legislativa à apropriação de créditos decorrentes de aquisição de produtos sujeitos ao regime monofásico.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

DO PEDIDO

57. Ante o exposto, requer e espera a recorrente que o presente recurso seja julgado procedente, com vistas a reconhecer os créditos apurados sobre os produtos monofásicos, posto que, a partir do art. 17 da Lei nº 10.865/04, permite-se a apuração de créditos de PIS/COFINS sobre aquisições de produtos submetidos à tal incidência, e que seja(m) homologada(s) a(s) compensação(ões) declarada(s), com a consequente extinção do(s) crédito(s) tributário(s) constituído(s).

P. Deferimento.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Despacho Decisório, através de Parecer juntado aos autos de folhas 30 a 32, assim descreveu as glosas:

Intimado a prestar esclarecimentos, o contribuinte informou que tem como objeto social o comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerantes, e comércio varejista de bebidas, e que adquire mercadorias da Cia Cervejaria Primo Schincariol S.A., além de custear a energia elétrica.

Da análise da planilha apresentada, constata-se que as operações que deram origem a estes créditos referem-se a aquisições, para revenda, de água, refrigerante e cervejas, classificadas nos códigos 22.011000, 22.021000, 22.029000 e 22.030000 da TIPI.

Entretanto, os incs. I dos arts. 3 das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002, e alterações posteriores, vedam o desconto de créditos de PIS/COFINS na aquisição de bens para revenda, no caso de produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02.

Também não geram direito à apuração de crédito de PIS/COFINS as despesas de fretes destas operações (aquisições para revenda), uma vez que os valores destes fretes integram o custo de aquisição dos produtos, nos termos do parág. primeiro do art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999).

Em razão do exposto, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB glosou os valores da rubrica “Créditos a Descontar à Alíquota de 1,65%”, do período fiscalizado.

Lembrando que os créditos glosados referem-se ao 1º Trimestre/2006, assim estava redigido o referido dispositivo legal:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

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

(...)

*VIII - no art. 49 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, **no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI;*** (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)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

(...)

A Recorrente assim argumenta em seu Recurso Voluntário:

42. A autoridade fiscal, portanto, baseia sua fundamentação nas alíneas “b”, dos incs. I, dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que remetem aos §§ 1º e 1º-A do art. 2º das mesmas leis, que

previam em seu inc. VIII o direcionamento ao art. 58-A da Lei nº 10.833/03, o qual tratava do regime monofásico de tributação das bebidas, até serem revogados pela Lei nº 13.097/15, que instituiu o sistema de tributação das bebidas frias.

Vemos que a motivação pela impossibilidade de se apropriar de créditos decorrentes da aquisição de produtos para a revenda, sujeitos à monofasia, não foi levantada pela Autoridade Tributária, mas sim pela recorrente, tendo em vista que a vedação à apropriação de créditos, que foram glosados no Despacho Decisório, é expressa no inciso VIII, do § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.637/2002.

De fato, estes produtos estavam sujeitos ao regime monofásico, definido pelo já supracitado dispositivo que embasou a glosa, combinado com o art. 49 e 59-A, da Lei nº 10.833/2003, e ainda que não houvesse uma vedação expressa, entendo que não cabe a apropriação de créditos decorrentes de produtos sujeitos à monofasia.

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, consequentemente, 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 públicas 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.

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

ACÓRDÃO 3102-003.223 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13005.720209/2014-07

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral

DOCUMENTO VALIDADO