



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

**Processo n°** 14751.000105/2010-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-002.273 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de maio de 2013  
**Matéria** Cofins  
**Recorrente** Atlantica News Distribuidora de Bebidas Ltda  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

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. As receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a venda de cervejas, águas e refrigerantes são

submetidas à alíquota zero da contribuição, sendo expressamente vedado o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses produtos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

JULIO CESAR ALVES RAMOS- Presidente.

ANGELA SARTORI - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Robson José Bayerl, Fernando Marques Cleto Duarte, Ângela Sartori e Jean Cleuter Simões Mendonça.

## Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) apresentado por meio de Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) nº 36259.98488.090408.1.1.11-7716, no qual é declarado crédito no valor original de R\$ 1.215.357,39, referente à Cofins (Mercado Interno) do 2º trimestre de 2006.

2. O Despacho Decisório DRF/JPA nº 603/2010, aprovou o Relatório de Informação Fiscal, indeferindo o pedido de ressarcimento pretendido.

3. Do Relatório de Informação Fiscal citado consta que:

3.1. a empresa foi intimada a apresentar a relação de insumos ou bens adquiridos que deram origem ao crédito objeto do PER, tendo sido apresentado o documento intitulado "Relação dos Bens para revenda que deram origem aos créditos utilizados no PER/DCOMP";

3.2. a empresa tem como atividade principal o comércio atacadista e varejista de bebidas alcoólicas, refrigerantes e água mineral;

3.3. concluiu a autoridade fiscal que a pretensão do contribuinte em descontar créditos do PIS e da Cofins sobre os produtos em tela, os quais são submetidos à incidência monofásica das contribuições (arts. 49 e 50 da Lei nº 10.833, de 2003), adquiridos para revenda por atacadistas e varejistas, é vedado pela legislação em vigor (art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, com idêntica redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

4. Devidamente cientificado da decisão acima em 07/01/2011, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 07/02/2011, por meio do seu representante legal, com os seguintes argumentos:

4.1. aponta que as receitas oriundas dos produtos sujeitos à incidência monofásica foram excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins não cumulativos, conforme previsão do art. 1º, § 3º, incs. I e IV, da Lei nº 10.833, de 2003, contendo a Lei nº 10.637, de 2002, idênticos dispositivos (art. 1º, §3º, inc. IV, art. 8º, inc. VII, "a");

4.2. assevera que, na redação originária, a legislação não autorizava o desconto/utilização de crédito dos produtos sujeitos à tributação monofásica, indicando que em 2004, com a edição da Lei nº 10.865, foram introduzidas modificações nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, de maneira que o §3º do art. 1º, que trata da composição da base de cálculo da Cofins, deixou de fazer menção às receitas oriundas das vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica, em seu inc. IV;

4.3. relativamente aos créditos, justificou que as alterações promovidas pela Lei nº 10.865, de 2004, ficou impossibilitada a tomada de crédito sobre bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição;

4.4. alega que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, estabeleceu que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins, não impediriam a manutenção pelo vendedor dos créditos vinculados a essas operações;

4.5. acrescenta que o advento da Lei nº 11.116, de 18/05/2005, restou autorizada a compensação do crédito do PIS e da Cofins com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

4.6. aduz que a Medida Provisória nº 413, de 03/01/2008, alterou mais uma vez a Lei nº 10.833, de 2003, ao introduzir o §22 no art. 3º, para impedir a apuração de créditos do PIS e da Cofins pelos contribuintes atacadistas/distribuidores em relação aos produtos sujeitos à tributação monofásica do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004;

4.7. conclui que "se a MP em questão excluiu os produtos monofásicos do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, é porque eles anteriormente se encontravam abarcados por tal dispositivo";

4.8. afirma que a lei de conversão da MP nº 413 (Lei nº 11.727, de 23/06/2008) não trouxe o citado §22; 4.9. sustenta que a MP nº 451, de 15/12/2008, mais uma vez trouxe vedação à tomada de créditos de PIS e Cofins por parte do distribuidor ou comerciante de bens submetidos ao regime monofásico, apontando que a lei de conversão (Lei nº 11.945, de 04/06/2009) o texto foi novamente excluído;

4.10. afirma que é possível o aproveitamento do crédito conforme pretendido pelo recorrente, uma vez que as vedações contidas nas MP nº 413 e 451 não foram mantidas por suas leis de conversão;

4.11. requer, ao final, o acolhimento de seu recurso e reforma da decisão recorrida para reconhecer o seu direito creditório.

A DRJ decidiu em síntese:

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

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*Ementa: 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.*

*As receitas auferidas pelos comerciantes acadistas e varejistas com a venda de cervejas, águas e refrigerantes são submetidas à alíquota zero da contribuição, sendo expressamente vedado o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses produtos.”*

O Recorrente apresentou recurso voluntário reiterando os argumentos da manifestação de inconformidade acima descritos.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Relator Angela Sartori

O Recurso é tempestivo e segue os demais requisitos de admissibilidade por isto dele tomo conhecimento.

Sustenta a requerente que, a despeito da alíquota zero aplicável às operações de venda de cervejas, águas e refrigerantes, tem direito ao crédito relativo às aquisições dos referidos produtos junto ao fabricante, uma vez que as vedações contidas nas MP nº 413 e 451 não foram mantidas por suas leis de conversão. Acerca desses argumentos, convém inicialmente informar que o § 4º do art. 149 da Constituição Federal Brasileira, introduzido pela Emenda Constitucional nº 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-se 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-se 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, excluíra, expressamente, desse regime as receitas decorrentes da venda dos produtos sujeitos ao modelo monofásico de apuração das contribuições em causa.

Posteriormente, a Lei nº 10.865, de 2004, 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 nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. É necessário esclarecer, no entanto, que a edição da Lei nº 10.865, de 2004, 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 VIII e IX, e do art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, 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 nº 10.833, de 2003. A seguir os comandos referenciados:

*"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

(...)

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei;*

(...) (destacou-se)

*13. O mencionado § 1º do art. 2º está assim prescrito nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003:*

***Lei nº 10.637, de 2002***

*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:*

(...)

*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;*

*IX - no art. 52 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;*

.....

***Lei nº 10.833, de 2003***

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, 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)*

(...)

*VIII – no art. 49 desta Lei, 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*IX - no art. 52 desta Lei, 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; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*(...) (destaques não são do original).*

Feitas essas considerações preliminares, convém transcrever o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que se originou do art. 16 da Medida Provisória nº 206, de 6 de agosto de 2004:

*"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."*

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 (tais como cerveja, água e refrigerante), não impede o comerciante varejista/atacadista de manter créditos que apurar 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 nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, transcritos acima. 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 nº 11.116, de 2005, prevê que o saldo credor do PIS e da Cofins, acumulado ao fim de cada trimestre em virtude do art. 17 da Lei nº 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 nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 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 nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, 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 nº 413, de 03/01/2008, é oportuno esclarecer que esta norma mediante seus arts. 14 e 15, inseriu os §§ 14 e 22 nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, vedando expressamente o creditamento por parte de comerciantes atacadistas/varejistas de produtos sujeitos ao regime monofásico. Sucede que, quando da conversão da MP nº 413, de 2008, na Lei nº 11.727, de 2008, 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 nº 451, de 15/12/2008, também essa mal sucedida, quando da sua conversão na Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009. 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.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem se posicionando nesta mesma linha, segundo se verifica na ementa do seguinte acórdão:

*"CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA DE CERVEJAS, ÁGUAS E REFRIGERANTES. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. DIREITO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Por força da técnica legal de tributação concentrada nos fabricantes e importadores de cervejas, águas e refrigerantes, denominada de tributação monofásica, as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas, decorrentes da revenda desses produtos, são submetidas à alíquota zero das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, sendo expressamente vedado, de outra parte, o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses produtos. Recurso Voluntário Negado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Acórdão nº 3102-000.878 - 2ª Turma da 1ª Câmara - Sessão de 10/12/2010)"*

Em face de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Relator                      Angela                      Sartori                      -                      Relator