



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

**Processo nº** 16682.721499/2013-23

**Recurso nº** Voluntário

**Acórdão nº** 3401-004.398 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

**Sessão de** 28 de fevereiro de 2018

**Matéria** PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS

**Recorrente** LOJAS AMERICANAS S/A

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO.

A não cumulatividade implementada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não é plena, restringindo-se às hipóteses de desconto de créditos taxativamente enumeradas (*numerus clausus*), não sendo admissível a extensão dos seus conceitos para abranger todas as despesas necessárias ao desempenho da atividade empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica.

ATIVIDADE COMERCIAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. IMPERTINÊNCIA. MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, via de regra, podem descontar créditos pelas aquisições de bens para revenda, não sendo possível a adoção do conceito de “insumo” e o tratamento a ele dispensado nesse ramo, haja vista que é instituto típico da atividade de prestação de serviço e industrial (produção/fabricação), motivo pelo qual os materiais de embalagens (sacolas plásticas e para presentes) utilizados no comércio não garantem créditos.

ALUGUÉIS. CRÉDITO. IMÓVEIS QUE JÁ COMPUSERAM O PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA. EXPRESSA VEDAÇÃO LEGAL.

Nos termos do art. 31, § 3º da Lei nº 10.865/2004, a partir de agosto/2004, passou a ser vedado o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

DESPESAS CONDOMINIAIS E RATEIO DE GASTOS COM REFRIGERAÇÃO CENTRAL. CRÉDITO. EQUIPARAÇÃO A ALUGUEL. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas condominiais e o rateio de gastos com manutenção e funcionamento de equipamentos de refrigeração central, instalados em centros de compras (*shoppings centers*), não se equiparam a aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão legal para dita apropriação.

#### DIVERGÊNCIAS. DACON E CONTABILIDADE. PREVALÊNCIA.

Ocorrendo divergência entre os valores informados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON e a contabilidade da empresa, prevalece esta última, devido à legitimidade do direito de crédito estar ancorada no documento fiscal respectivo, que, por sua vez, necessariamente deve estar registrado nos livros contábeis e fiscais da pessoa jurídica.

#### MEDIDA PROVISÓRIA. EFICÁCIA. NÃO CONVERSÃO EM LEI. EFEITOS.

Consoante art. 62, §§ 3º e 11 da CF/88, a medida provisória tem força de lei enquanto não apreciada pelo Congresso Nacional, a ele cumprindo, em caso de rejeição ou perda de eficácia do instrumento legal, a edição de decreto legislativo para regular as relações jurídicas dela deflagradas, o que, não ocorrendo, implica na manutenção da disciplina pelo texto da medida provisória, razão porque os preceptivos veiculados nos arts. 8º e 9º da Medida Provisória nº 451/2008, não convertidos na Lei nº 11.945/2009, permanecem válidos e produzem efeitos no período de eficácia daquela.

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

#### NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO.

A não cumulatividade implementada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não é plena, restringindo-se às hipóteses de desconto de créditos taxativamente enumeradas (*numerus clausus*), não sendo admissível a extensão dos seus conceitos para abarcar todas as despesas necessárias ao desempenho da atividade empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica.

#### ATIVIDADE COMERCIAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. IMPERTINÊNCIA. MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, via de regra, podem descontar créditos pelas aquisições de bens para revenda, não sendo possível a adoção do conceito de “insumo” e o tratamento a ele dispensado nesse ramo, haja vista que é instituto típico da atividade de prestação de serviço e industrial (produção/fabricação), motivo pelo qual os materiais de embalagens (sacolas plásticas e para presentes) utilizados no comércio não garantem créditos.

#### ALUGUÉIS. CRÉDITO. IMÓVEIS QUE JÁ COMPUSERAM O PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA. EXPRESSA VEDAÇÃO LEGAL.

Nos termos do art. 31, § 3º da Lei nº 10.865/2004, a partir de agosto/2004, passou a ser vedado o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

---

**DESPESAS CONDOMINIAIS E RATEIO DE GASTOS COM  
REFRIGERAÇÃO CENTRAL. CRÉDITO. EQUIPARAÇÃO A  
ALUGUEL. IMPOSSIBILIDADE.**

As despesas condominiais e o rateio de gastos com manutenção e funcionamento de equipamentos de refrigeração central, instalados em centros de compras (*shoppings centers*), não se equiparam a aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão legal para dita apropriação.

**DIVERGÊNCIAS. DACON E CONTABILIDADE. PREVALÊNCIA.**

Ocorrendo divergência entre os valores informados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON e a contabilidade da empresa, prevalece esta última, devido à legitimidade do direito de crédito estar ancorada no documento fiscal respectivo, que, por sua vez, necessariamente deve estar registrados nos livros contábeis e fiscais da pessoa jurídica.

**MEDIDA PROVISÓRIA. EFICÁCIA. NÃO CONVERSÃO EM LEI.  
EFEITOS.**

Consoante art. 62, §§ 3º e 11 da CF/88, a medida provisória tem força de lei enquanto não apreciada pelo Congresso Nacional, a ele cumprindo, em caso de rejeição ou perda de eficácia do instrumento legal, a edição de decreto legislativo para regular as relações jurídicas dela deflagradas, o que, não ocorrendo, implica na manutenção da disciplina pelo texto da medida provisória, razão porque os preceptivos veiculados nos arts. 8º e 9º da Medida Provisória nº 451/2008, não convertidos na Lei nº 11.945/2009, permanecem válidos e produzem efeitos no período de eficácia daquela.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros André Henrique Lemos, Cassio Schappo e Renato Vieira de Ávila, que davam provimento em relação a embalagens e aluguéis.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Cassio Schappo (suplente convocado), Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausentes os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Fenelon Moscoso de Almeida (justificadamente).

## Relatório

Versam estes autos sobre lançamento de PIS/Pasep e Cofins, não cumulativos, período de apuração janeiro/2009 a dezembro/2010, decorrente do indevido aproveitamento de crédito pela aquisição de embalagens destinadas ao acondicionamento dos produtos comercializados; despesas condominiais e ar condicionado central de lojas instaladas em centros de compras, classificados como aluguéis; despesas de aluguéis de imóveis que já pertenceram à pessoa jurídica; cômputo de receitas sujeitas à tributação monofásica no cálculo do rateio proporcional; e, divergências na apuração das contribuições.

Em impugnação o contribuinte, inicialmente, discorreu sobre o direito de crédito em relação às despesas e custos necessários ao exercício de suas atividades empresariais, defendendo o direito à apropriação sobre a aquisição de embalagens; aduziu que os imóveis que já compuseram o seu patrimônio foram alienados em 30/12/1998, o que não revelaria qualquer planejamento tributário, sendo lícito o direito ao creditamento; que as despesas condominiais e de ar condicionado central em centros de compras (*shoppings*) são essenciais ao exercício de suas atividades; no tocante às divergências, que devem ser considerados os valores indicados no DACON e não o que consta da contabilidade; e, que a restrição à inclusão das receitas submetidas à tributação concentrada, no rateio proporcional, é descabida.

A DRJ Belém/PA manteve integralmente em lançamento, em decisão assim ementada:

***“NÃO-CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO MERCANTIL. ALUGUÉIS. CRÉDITOS.***

*São vedados, desde 1º de agosto de 2004, os créditos de Cofins previstos no art. 3º, IV e V da Lei nº 10.833, de 2003, relativos a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham, em qualquer tempo, integrado o patrimônio da pessoa jurídica.*

***CRÉDITO. ATIVIDADE COMERCIAL.***

*Taxas de condomínio e rateios de refrigeração referentes a áreas (lojas) em centros comerciais, pagas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.*

***MATERIAL DE EMBALAGEM. GLOSA. CRÉDITO.***

*Pessoa jurídica cuja atividade é o comércio em geral está impedida de aproveitar de créditos referentes a insumos, tal qual o material de embalagem, uma vez que referida hipótese somente caberá na de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”*

O recurso voluntário, com certa variação, repetiu o arrazoado deduzido na impugnação, acrescentando que as despesas com ar condicionado central em centros de compras equivaleria à aquisição de energia térmica, indispensável à refrigeração das instalações.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Relativamente ao direito de crédito, distintamente do que defende o recorrente, tenho que não seja tão amplo como propalado, porquanto a não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, a teor das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, não é plena, bastando para confirmar essa assertiva o fato das despesas garantidoras de apropriação de créditos virem arroladas taxativamente, *numerus clausus*, naqueles diplomas.

O direito de crédito não se respalda tão-somente na incidência tributária na etapa anterior do cadeia econômica, exigindo cumulativamente a previsão legal para o seu aproveitamento, razão pela qual, *e.g.*, as despesas de telefonia, em que pese a sujeição aos tributos em comento e sua necessidade à atividade empresarial, não permitem a tomada de créditos, ante a ausência de previsão legal.

Nesse diapasão, não basta que a despesa seja inerente e necessária ao exercício das atividades empresarias do contribuinte para garantia de crédito, mas, principalmente, o respaldo legal para tanto.

Também não se mostra viável a adoção do conceito de “insumo” ao caso vertente, haja vista que não se cuida de pessoa jurídica cujo ramo de atividade seja prestação de serviço ou produção/fabricação de bens, como destacado nas leis de regência, mas comercial.

Com efeito, conforme previsão do art. 3º, I e II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, exceto quanto às mercadorias e produtos que especifica, e 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, com a exceção prevista.

Portanto, apenas os prestadores de serviços, produtores e fabricantes podem apropriar créditos pela aquisição de bens e serviços qualificáveis como “insumos”, não, porém, os comerciantes, que usufruem aqueles referentes às mercadorias destinadas à revenda, salvo quando exercem, esporádica e especificamente, atividades de prestação de serviços ou produção.

Assim, toda a construção teórica e jurisprudencial atinente à acepção do termo “insumo” é inaplicável às pessoas jurídicas que atuam no setor comercial, atacadista ou varejista.

A premissa que norteará o presente voto é a existência de previsão legal para o desconto de crédito da não cumulatividade.

Examinando as glosas, *in specie*, verifico que a aquisição de material de embalagem, segundo listagem de efls. 1357/1358, refere-se a sacolas plásticas para transporte de mercadorias utilizadas pelos clientes nos estabelecimentos do contribuinte, embalagens para

presentes (cestas de vime, fitas decorativas, papel celofane, embalagens para CD/DVD e para roupas) e plástico filme, sustentando o recorrente serem, ditos produtos, necessários à sua atividade, inclusive por imposição legal de alguns municípios, como o caso das sacolas, ou mesmo para o deslocamento de determinados produtos, como ovos de páscoa.

Nada obstante reconhecer a essencialidade e necessidade do material de embalagem para vendas a varejo, ou mesmo para transporte interestabelecimento, para a atividade comercial, não vislumbro possibilidade de admissão do crédito postulado, pela já mencionada ausência de previsão legal.

As sacolas plásticas e as embalagens para presentes não podem ser consideradas material de embalagem, para a finalidade de apropriação de crédito na qualidade de insumo, porque ausente qualquer operação de produção ou fabricação (industrialização) por parte do recorrente, não sendo outorgado às turmas julgadoras deste sodalício, sob o pálio de interpretar normas legais, estender direitos onde o legislador ordinário não o fez.

Ainda que em minha opinião pessoal seja razoável conferir o direito a tal crédito ao recorrente, porquanto inegável a pertinência ao seu objeto principal, entendo que seja medida de *lege ferenda*, a depender da iniciativa do Poder Legislativo, que detém a prerrogativa constitucional legiferante, não sendo possível o reconhecimento pela via exegética.

Especificamente quanto ao plástico filme, como embalagem para manuseio e transporte de mercadorias entre os estabelecimentos, não pode essa atividade ser caracterizada como produção ou industrialização, justamente por ser material destinado precipuamente ao transporte, sem qualquer destinação ao acondicionamento ou reacondicionamento do produto para apresentação, consoante disposto na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, mormente o art. 6º do Decreto nº 4.544/02.

Na seqüência, tem-se que a glosa dos créditos atinentes a despesas de aluguéis de imóveis que já pertenceram à pessoa jurídica respaldou-se no dispostos no art. 31, § 3º da Lei nº 10.865/04, alegando o recorrente que a operação de alienação ocorreu em 31/12/1998, anos antes da vigência do regime não cumulativo, o que não revelaria intenção de elidir o pagamento desses tributos mediante planejamento tributário, sendo legítimo o direito ao crédito, sob pena de violação ao ato jurídico perfeito e direito adquirido, citando jurisprudência em seu favor, além de averbar a existência de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida (RE 599.316).

Mencionado dispositivo encontra-se vazado nos seguintes termos:

*“Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

(...)

*§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.”*

Considerando que a lei em comento foi publicada em edição extra do DOU de 30/04/2004, com vigência a partir de 31/07/2004, desde então passou a ser vedada a apropriação de crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica, não havendo qualquer ressalva, pouco importando qual objetivo negocial tenha orientado a transferência patrimonial ou mesmo a época em que realizada.

Distintamente do que prega o recorrente, não vislumbro ofensa ao ato jurídico perfeito ou mesmo ao direito adquirido, em violação às disposições da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC, isso porque não foi posto em dúvida a lícitude ou higidez do negócio jurídico correspondente, realizado em 31/12/1998, mas tão somente a impossibilidade de apropriação de crédito à situação mencionada, tampouco pretendendo a norma propagar efeitos retroativos, mas puramente prospectivos, como deixa clara o texto legal.

Tocante ao suposto direito adquirido, *data maxima venia*, não vejo como possa se configurar um direito *ad aeternum* de crédito, sem que norma superveniente tenha condições de alterá-lo, mormente diante da relação jurídica tributária, que, por natureza, configura obrigação de trato sucessivo.

Nesse sentido, é firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de que não há direito adquirido a regime jurídico (RE 668.604 AgR/ES, RMS 27.396 AgR/DF, RMS 23.368 AgR/DF, RE 706.240 AgR/SP, etc.), assim entendido o conjunto de direitos, deveres e obrigações inerentes a uma dada relação tutelada pelo direito, como ocorre com a relação jurídica tributária.

O direito de crédito não nasce exclusivamente da abstração da lei, mas principalmente da ocorrência do fato definido como gerador da obrigação tributária, segundo a norma então vigente, de modo que, enquanto não concretizado, há mera expectativa de direito, que, pela sua natureza, via de regra, não é passível de aquisição.

Assim, o ato jurídico perfeito ou mesmo o direito adquirido somente seriam vilipendiados se a pretensão fiscal almejasse retroceder a aplicação da norma a fatos que lhe são anteriores, o que definitivamente não é o caso.

Outrossim, o fato de existirem decisões judiciais que declararam, em controle difuso, a constitucionalidade do indigitado art. 31 da Lei nº 10.865/04, ou mesmo a existência de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ainda pendente de manifestação meritória, não pode ser alçado a justificativa aceitável para afastar a aplicação de norma ainda válida e vigente, por expressa vedação do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, refletido no art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF 343/15).

Respeitante à admissibilidade de créditos por despesas condominiais e o rateio referente ao gasto com ar condicionado central, em centros de compras (*shopings*), também inexiste previsão legal para postulada apropriação.

As despesas condominiais não se confundem com aluguel de prédios, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, nos moldes do art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que, segundo a lei civil, é a retribuição pela cessão de coisa não fungível, para uso e gozo de terceiro, por tempo determinado ou não, não podendo se estender essa acepção objetivando açambarcar aqueles gastos.

O mesmo raciocínio é válido para as despesas de refrigeração, não sendo possível, também, equiparar o fornecimento de água gelada para funcionamento dos equipamentos à energia térmica a que alude o art. 3º, III, ao passo que a energia, seja ela elétrica ou térmica, deve ser consumida **diretamente** no estabelecimento da pessoa jurídica e, no caso vertente, os pontos de venda do recorrente não consomem energia térmica alguma, tampouco a energia elétrica exigida para funcionamento desses aparelhos, cujo custo arcado e que se pretende crédito advém das despesas proporcionais de manutenção e funcionamento desses aparelhos (sistema de ar condicionado central, instalados em centros de compras).

Concernente às diferenças verificadas entre o DACON e a contabilidade, entendo que a base de apuração do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos é a contabilidade do contribuinte, haja vista que a legitimidade do crédito se confere à vista dos documentos contábeis e fiscais que suportam a despesa, documentos estes que necessariamente devem ser registrados na escrita fiscal e contábil.

O DACON, por sua vez, como indica o próprio título, é obrigação acessória cuja finalidade exclusiva é demonstrar a apuração dos tributos, razão porque, em caso de divergência entre os dados desse demonstrativo e aqueles constantes da contabilidade, prevalece esta última, até porque aludido demonstrativo deve ser retrato fiel daquela (contabilidade).

Por derradeiro, cumpre examinar o direito a crédito pela aquisição e revenda de bens sujeitos ao regime monofásico das contribuições, sustentando o recorrente que seu direito estaria amparado pelo art. 17 da Lei nº 11.033/04, cuja redação é a seguinte:

*“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.”*

Todavia, tenho que o dispositivo em comento não se presta à postulada apropriação de crédito, ao passo que seu escopo é garantir a manutenção do crédito da não cumulatividade ao vendedor do produto sujeito à alíquota zero, isento ou com suspensão do tributo, logicamente pressupondo a existência de crédito a aproveitar na etapa imediatamente anterior, pelas aquisições, pois não se pode manter o que não existe.

Outrossim, entendo que o preceptivo em destaque seja aplicável exclusivamente ao sistema não cumulativo, não extensível à monofásia e à substituição tributária, como postula o recorrente, em razão das especificidades de cada regime, isso porque, o pretendido crédito, se admitido, desnaturaria por completo a incidência concentrada, uma vez que o tributo pago na etapa anterior seria “devolvido”, “restituído”, na etapa seguinte sob forma de crédito, lembrando que o produto não mais se sujeitará a incidência alguma.

Como dito, o reconhecimento do direito de crédito no regime monofásico subverte o sistema e todo o arcabouço legal definido para o instituto, equiparando-o ao regime não-cumulativo, onde, diversamente daqueloutro (que possui alíquotas distintas em função da cadeia de produção envolvida), as alíquotas são uniformes, ao passo que a incidência ocorre em cada etapa da cadeia de produção de forma independente (plurifásico).

Assim, a admissão de creditamento no regime monofásico exige lei específica que confira tal direito, o que não é o caso do mencionado art. 17 da Lei nº 11.033/04, não sendo possível a sua extração a partir da integração de textos legais, uma vez que a sistemática de tributação monofásica, assim como a substituição tributária, representa

---

exceção à regra, consubstanciada na adoção do regime não cumulativo, razão porque, além de seguirem normas especiais para apuração do *quantum debeatur*, devem ser interpretadas restritivamente.

Este entendimento – impossibilidade de apropriação de crédito no regime monofásico – está em consonância com a jurisprudência predominante do Superior Tribunal de Justiça, consoante seguinte passagem da ementa do REsp 1.440.928/RS, julgado em 07/10/2014:

*"VII. (...). Entretanto, na forma da jurisprudência do STJ, não há falar em direito ao creditamento, na hipótese, pois este pressupõe, fática e juridicamente, incidências múltiplas de tributação, ao longo da cadeia econômica, o que não ocorre, no regime monofásico, no qual a exação é paga no início da cadeia produtiva, pelo fabricante ou importador, pessoa diversa do ora recorrente, que é comerciante/revendedor, beneficiado com a alíquota zero. Com efeito, 'o regime jurídico da não cumulatividade pressupõe tributação plurifásica, ou seja, aquela em que o mesmo tributo recai sobre cada etapa do ciclo econômico. Busca-se evitar a incidência em cascata, de modo a que a base de cálculo do tributo, em cada operação, não contemple os tributos pagos em etapas anteriores. Na tributação monofásica, por outro lado, não há risco de cumulatividade, pois o tributo é aplicado de forma concentrada numa única fase, motivo pelo qual o número de etapas passa a ser indiferente para efeito de definição da efetiva carga tributária. Logo, não há razão jurídica para que, nas fases seguintes, o contribuinte se aproveite de crédito decorrente de tributação monofásica ocorrida no início da cadeia (AgRg no REsp 1.241.354/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 10/5/2012; AgRg no Resp 1.289.495/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 23/03/2012; REsp 1.140.723/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/2010; AgRg no REsp 1.221.142/PR, Rel. Min. Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 4/2/2013)" (STJ, AgRg no Resp 1.239.794/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/10/2013).*

*VIII. Consoante firme jurisprudência do STJ, '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' (STJ, AgRg no REsp 1.433.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/04/2014).*

*IX. Por não estar sujeito ao pagamento não-cumulativo do PIS e da COFINS, na forma das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o recorrente não faz jus à apuração de créditos, segundo essa sistemática, sendo tal fundamento suficiente para indeferir o pretendido creditamento."*

Nada obstante as colocações supra, a fiscalização entendeu que havia direito de crédito nessas situações, não sendo o caso de revisar o lançamento em sede de julgamento.

Todavia, esse pretenso direito, segundo as autoridades fiscais, foi obstaculizado pelo advento dos arts. 8º e 9º da Medida Provisória nº 451/2008, que almejaram dar nova redação ao art. 3º, § 15 da Lei nº 10.637/02 e art. 3º, § 23 da Lei nº 10.833/03, *verbis*:

*“Sem prejuízo da vedação constante na alínea “b” do inciso I do caput, excetuam-se do disposto nos inciso II a IX do caput os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda desses produtos.”*

O Termo de Verificação Fiscal – TVF assevera ainda que, mesmo não sendo convertidos em lei os preceitos, durante a vigência da respectiva medida provisória seria indevido o creditamento, por força da restrição ali contida.

O recorrente, ao contrário, defendeu que, não tendo a lei de conversão contemplado a modificação, não seria possível aplicar-lhe as disposições da medida provisória, nessa parte, sob pena de imputar uma situação menos benéfica, o que não seria consentido pelo legislador.

Contrariamente à tese sustentada pelo recorrente, a medida provisória tem força de lei, disciplinando as matérias por ela veiculadas até a sua rejeição, perda de eficácia ou conversão em lei pelo Congresso Nacional.

Nesse passo, a exclusão de determinado dispositivo da medida provisória, na lei de conversão, significa a perda de sua eficácia ou sua rejeição, nessa parte, cumprindo ao Poder Legislativo, por imposição constitucional (art. 62, § 3º, *in fine*, da CF/88) a edição de decreto legislativo próprio regulando as relações jurídicas dela deflagradas, implicando, acaso não baixado o ato legislativo, a manutenção da regência pela respectiva medida provisória, nos seus exatos termos (§ 11).

Considerando a inexistência de decreto legislativo específico que regule o impedimento ao crédito, a vedação persiste com fulcro na Medida Provisória nº 451/2008, no período abarcado pela sua eficácia, que abrange os períodos de apuração abril a junho/2009, consoante art. 62, § 11 da CF/88.

Por pertinente, como demonstrado alhures, improcedente também o argumento que a limitação ao crédito viola o princípio da não cumulatividade, justamente porque o sistema monofásico, como exceção, não se compagina com esse regime, que pressupõe plurifásia.

A não cumulatividade está para o sistema plurifásico, na mesma e oposta medida que a cumulatividade está para a monofásica, daí decorrendo que a adoção do regime monofásico impede apropriação de crédito, típico dos regimes não cumulativos.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso apresentado.

Robson José Bayerl

