

RECURSO ESPECIAL Nº 1.895.255 - RS (2020/0237508-4)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : COMERCIO E TRANSPORTE DE COMBUSTIVEIS POLLOM
LTDA
ADVOGADOS : FRANCIEL MUNARO - RS057167
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. *RATIO DECIDENDI* DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, "B", DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.

1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o **princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária)**, a saber:

- Súmula Vinculante n. 58/STF: "*Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade*";
- Repercussão Geral Tema n. 844: "*O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero*".

2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a **constituição** de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, contudo permite a **manutenção** de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Isto porque a vedação para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (creditamento), além de ser norma específica contida em outros dispositivos legais - arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (**critério da especialidade**), foi republicada posteriormente com o advento dos arts. 4º e 5º, da Lei n. 11.787/2008 (**critério cronológico**) e foi referenciada pelo art. 24, §3º, da Lei n. 11.787/2008 (**critério sistemático**).

4. Nesse sentido, inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal

Superior Tribunal de Justiça

de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, a saber: AgInt no REsp. n. 1.772.957 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019; AgInt no REsp. n. 1.843.428 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.05.2020; AgInt no REsp. n. 1.830.121 / RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.05.2020; AgInt no AREsp. n. 1.522.744 / MT, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24.04.2020; REsp. n. 1.806.338 / MG, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 01.10.2019; AgRg no REsp. n. 1.218.198 / RS, Rel. Des. conv. Diva Malerbi, julgado em 10.05.2016; AgRg no AREsp. n. 631.818 / CE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.03.2015.

5. Também a doutra Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido, antes da mudança de orientação ali promovida pelo AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). Para exemplo, os antigos precedentes da Primeira Turma: REsp. n. 1.346.181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014; AgRg no REsp. n. 1.227.544 / PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27.11.2012; AgRg no REsp. n. 1.292.146 / PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 03.05.2012.

6. O tema foi definitivamente **pacificado** com o julgamento dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021) **estabelecendo-se a negativa de constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (negativa de creditamento).**

7. Consoante o art. 20, do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB): "[...] *não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão*". É preciso compreender que o objetivo da tributação monofásica não é desonerar a cadeia, mas concentrar em apenas um elo da cadeia a tributação que seria recolhida de toda ela caso fosse não cumulativa, evitando os pagamentos fracionados (dupla tributação e plurifasia). Tal se dá exclusivamente por motivos de política fiscal.

8. Em todos os casos analisados (cadeia de bebidas, setor farmacêutico, setor de autopeças), a autorização para a **constituição** de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, além de comprometer a arrecadação da cadeia, colocaria a Administração Tributária e o fabricante trabalhando quase que exclusivamente para financiar o revendedor, contrariando o art. 37, *caput*, da CF/88 - **princípio da eficiência da administração pública** - e também o objetivo de neutralidade econômica que é o componente principal do princípio da não cumulatividade. Ou seja, é justamente o creditamento que violaria o **princípio da não cumulatividade**.

9. No contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts. 195, I, "b" e 239, da CF/88), atendendo ao **princípio da solidariedade**, recursos estes que em um momento de crise estariam sendo suprimidos do Sistema Único de Saúde - SUS e do Programa Seguro Desemprego para serem direcionados a uma redistribuição de renda individualizada do fabricante para o revendedor, em detrimento de toda a coletividade. **A função social da empresa também se realiza através do**

Superior Tribunal de Justiça

pagamento dos tributos devidos, mormente quando vinculados a uma destinação social.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

10.1. É vedada a **constituição** de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à **manutenção** de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a **constituição** de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam **mantidos**) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a **constituição** de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

11. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"Prossequindo o julgamento, a Primeira Seção, por maioria, vencida a Sra. Ministra Regina Helena Costa, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. "

Os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Gurgel de Faria, Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Francisco Falcão e Og Fernandes.

Brasília (DF), 27 de abril de 2022.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.895.255 - RS (2020/0237508-4)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : **COMERCIO E TRANSPORTE DE COMBUSTIVEIS POLLOM LTDA**
ADVOGADOS : **FRANCIEL MUNARO - RS057167**
: **HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de Recurso Especial interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, "a" e "c", da Constituição Federal de 1988, contra acórdão que afastou a possibilidade de creditamento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS dentro do sistema de tributação monofásica por entendê-la (a possibilidade de creditamento) incompatível com a monofasia. Assim a ementa (e-STJ fls. 877/883):

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS DESTINADOS À REVENDA E SUJEITOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Em se tratando de pagamento de tributo em regime monofásico, por uma das pessoas envolvidas na cadeia produtiva, com a desoneração nas etapas posteriores, não se mostra cabível o reconhecimento de crédito tributário.
2. Não cabe ao Poder Judiciário, na ausência de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da Constituição Federal, mesclar normas tributárias para criar crédito presumido em favor do contribuinte.

No recurso especial afirma a **CONTRIBUINTE** que houve violação ao art. 17, da Lei n. 11.033/2004; aos arts. 1º e 3º, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Sustenta a aplicabilidade do art. 17, da Lei n. 11.033/2004, visto que não se refere especificamente ao **REPORTO** (Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária) e que sua incidência não sofre qualquer limitação ou restrição em relação à forma de tributação na etapa anterior - sistema cumulativo, não-cumulativo, monofásico, substituição tributária, etc. - tendo em vista que houve revogação do art. 3º, I, "b", da Lei n. 10.637/2002 e art. 3º, I, "b", da Lei n. 10.833/2003. Entende que o fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento - à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota maior - não é óbice para que os demais contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas e que a alíquota zero não se trata de uma incidência única, mas de incidência plúrima com alíquota positiva e elevada na

Superior Tribunal de Justiça

primeira fase e alíquota zerada nas fases subsequentes. Sustenta a compatibilidade dos regimes de tributação monofásica e não cumulativo. Por fim, afirma que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento no sentido da possibilidade do creditamento. Procura demonstrar o dissídio com o AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017) (e-STJ fls. 893/922).

Contrarrazões da FAZENDA NACIONAL às e-STJ fls. 988/998 alegando, em suma, a incompatibilidade da tributação monofásica com a técnica de creditamento e a existência de vedações legais expressas ao creditamento pleiteado, não tendo sido tais vedações revogadas pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004.

O recurso foi regularmente admitido pela Corte de Origem na condição de recurso repetitivo, em razão da configuração da hipótese prevista no art. 1.036, §1º, do CPC/2015 (e-STJ fls. 1001/1002).

Decisão do Min. Presidente da Comissão Gestora de Precedentes determinando o processamento do recurso especial dentro do rito dos feitos repetitivos, consoante art. 256-B, II, do RISTJ, a serem avaliados em conjunto os REsp's. nn. 1.894.741 - RS, 1.895.255 - RS e 1.896.100 - SC (e-STJ fls. 1020/1021).

Manifestação do Ministério Público Federal restituindo os autos sem apreciação do mérito da causa (e-STJ fls. 1024/1028).

Despacho do Min. Presidente da Comissão Gestora de Precedentes determinando a distribuição do recurso (e-STJ fls. 1032/1034).

Às e-STJ fls. 1045/1052 a Primeira Seção entendeu por afetar os processos REsp's. nn. 1.894.741 - RS, 1.895.255 - RS ao rito dos recursos repetitivos (artigo 1.036, §5º, do CPC/2015) e suspendeu a tramitação de processos em primeira e segunda instância envolvendo a matéria, inclusive no Superior Tribunal de Justiça, definindo as seguintes questões para o Tema 1093: **"a)** *se o benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, somente se aplica às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO; b)* *se o art. 17, da Lei 11.033/2004, permite o cálculo de créditos dentro da sistemática da*

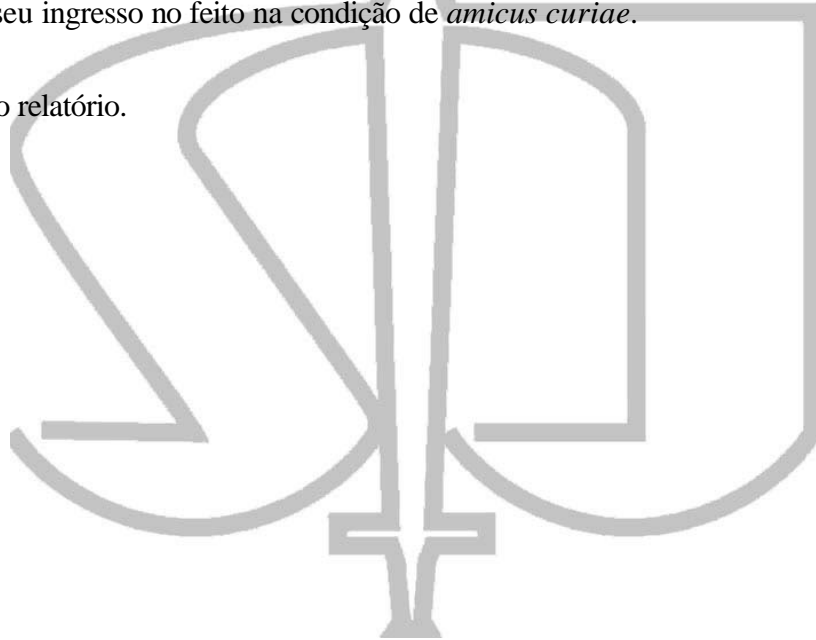
Superior Tribunal de Justiça

incidência monofásica do PIS e da COFINS; e c) se a incidência monofásica do PIS e da COFINS se compatibiliza com a técnica do creditamento".

Às e-STJ fls. 1059/1064 consta petição da FAZENDA NACIONAL onde pugna pela prevalência do entendimento recentemente sedimentado pela 1ª Seção por ocasião do julgamento dos ERESFs ns. 1.109.354/SP e 1.768.224/RS, ainda que por fundamentos, em certa medida, diversos.

Às e-STJ fls. 1065/1116 consta petição do SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO - SINDIGÁS, solicitando seu ingresso no feito na condição de *amicus curiae*.

É o relatório.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.895.255 - RS (2020/0237508-4)

EMENTA

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. *RATIO DECIDENDI* DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, "B", DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.

1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que **o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária)**, a saber:

- Súmula Vinculante n. 58/STF: "*Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade*";
- Repercussão Geral Tema n. 844: "*O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero*".

2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a **constituição** de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, contudo permite a **manutenção** de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Isto porque a vedação para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (creditamento), além de ser norma específica contida em outros dispositivos legais - arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (**critério da especialidade**), foi republicada posteriormente com o advento dos arts. 4º e 5º, da Lei n. 11.787/2008 (**critério cronológico**) e foi referenciada pelo art. 24, §3º, da Lei n. 11.787/2008 (**critério sistemático**).

4. Nesse sentido, inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, a saber: AgInt no REsp. n. 1.772.957 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019; AgInt no REsp. n. 1.843.428 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.05.2020; AgInt no REsp. n. 1.830.121 / RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.05.2020; AgInt no AREsp. n. 1.522.744 / MT, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24.04.2020; REsp. n. 1.806.338 / MG, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 01.10.2019; AgRg no REsp. n. 1.218.198 / RS, Rel. Des. conv. Diva Malerbi, julgado

em 10.05.2016; AgRg no AREsp. n. 631.818 / CE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.03.2015.

5. Também a doutra Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido, antes da mudança de orientação ali promovida pelo AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). Para exemplo, os antigos precedentes da Primeira Turma: REsp. n. 1.346.181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014; AgRg no REsp. n. 1.227.544 / PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27.11.2012; AgRg no REsp. n. 1.292.146 / PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 03.05.2012.

6. O tema foi definitivamente **pacificado** com o julgamento dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021) **estabelecendo-se a negativa de constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (negativa de creditamento).**

7. Consoante o art. 20, do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB): "[...] *não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão*". É preciso compreender que o objetivo da tributação monofásica não é desonerar a cadeia, mas concentrar em apenas um elo da cadeia a tributação que seria recolhida de toda ela caso fosse não cumulativa, evitando os pagamentos fracionados (dupla tributação e plurifasia). Tal se dá exclusivamente por motivos de política fiscal.

8. Em todos os casos analisados (cadeia de bebidas, setor farmacêutico, setor de autopeças), a autorização para a **constituição** de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, além de comprometer a arrecadação da cadeia, colocaria a Administração Tributária e o fabricante trabalhando quase que exclusivamente para financiar o revendedor, contrariando o art. 37, *caput*, da CF/88 - **princípio da eficiência da administração pública** - e também o objetivo de neutralidade econômica que é o componente principal do princípio da não cumulatividade. Ou seja, é justamente o creditamento que violaria o **princípio da não cumulatividade**.

9. No contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts. 195, I, "b" e 239, da CF/88), atendendo ao **princípio da solidariedade**, recursos estes que em um momento de crise estariam sendo suprimidos do Sistema Único de Saúde - SUS e do Programa Seguro Desemprego para serem direcionados a uma redistribuição de renda individualizada do fabricante para o revendedor, em detrimento de toda a coletividade. **A função social da empresa também se realiza através do pagamento dos tributos devidos**, mormente quando vinculados a uma destinação social.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

10.1. É vedada a **constituição** de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de

tributação denominado REPORTO.

10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à **manutenção** de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a **constituição** de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam **mantidos**) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a **constituição** de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

11. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Preliminarmente, indefiro o ingresso no feito do SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO - SINDIGÁS na condição de *amicus curiae*. Isto porque a matéria posta a julgamento já o foi previamente no âmbito da Primeira Seção, por ocasião dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021), não se tratando de tema inédito. Outrossim, não se justifica a demora da entidade em pedir o ingresso no feito somente 6 (seis) meses após a publicação do acórdão de afetação em 24.05.2021. Registro também que a controvérsia levantada pelo referido sindicato diz com os arts. 3º, I, "a", das Leis n.n. 10.637/2002 e 10.833/2003, e não com os arts. 3º, I, "b" das mesmas leis, que é a ora sob exame. Não resta dúvida alguma que são temas conexos, porém não são idênticos, o que também descredencia a entidade sindical a participar do feito. Contudo, mantenho sua petição nos autos a título meramente informativo, já que relevante para a compreensão do tema também sob a ótica da substituição tributária.

Inicialmente é necessário consignar que o presente recurso foi interposto na vigência do CPC/2015, o que atrai a incidência do Enunciado Administrativo Nº 3: “Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC”.

No exame da admissibilidade recursal, verifico a presença do enfrentamento pela Corte de Origem das teses levantadas no recurso especial. Também de registro que as referidas teses guardam correspondência aos artigos de lei federal invocados por violados pela recorrente e que não há qualquer pretensão de rediscussão de matéria de fato ou tema constitucional. Desta forma, entendo que o mérito recursal se encontra apto para julgamento.

Examino por partes.

1. Da independência do art. 17, da Lei 11.033/2004, em relação ao regime específico de tributação denominado REPORTO.

Com relação a este tema, peço vênias para aqui reproduzir o voto que proferi na condição de relator do *leading case* a respeito da matéria, o REsp. n. 1.267.003/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17.09.2013), onde iniciada a linha jurisprudencial deste Superior Tribunal de Justiça que desvinculou o art. 17, da Lei 11.033/2004, do regime específico de tributação denominado REPORTO, *verbo ad verbum*:

"O art. 13, da Lei n. 11.033/2004 instituiu o o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO. Transcrevo:

Art. 13. Fica instituído o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, nos termos desta Lei.

O art. 14 da referida lei estabeleceu que a receita das vendas de máquinas, equipamentos e outros bens no mercado interno, quando adquiridos pelos beneficiários do REPORTO e destinados a seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, serão beneficiadas com a suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -

COFINS, **suspensão que se converterá em alíquota zero** após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. *In verbis*:

Art. 14. **As vendas de máquinas, equipamentos e outros bens, no mercado interno, ou a sua importação, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do REPORTO** e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, **serão efetuadas com suspensão** do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, **da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS** e, quando for o caso, do Imposto de Importação.

[...]

§ 2º **A suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS converte-se em operação, inclusive de importação, sujeita a alíquota 0 (zero)** após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do respectivo fato gerador.

[...]

O art. 15 da lei elencou os seguintes beneficiários do REPORTO: o operador portuário, o concessionário de porto organizado, o arrendatário de instalação portuária de uso público e a empresa autorizada a explorar instalação portuária de uso privativo misto. Segue:

Art. 15. São beneficiários do REPORTO o operador portuário, o concessionário de porto organizado, o arrendatário de instalação portuária de uso público e a empresa autorizada a explorar instalação portuária de uso privativo misto.

[...]

Nesse contexto, partindo do pressuposto de que a suspensão prevista no art. 14 poderia se converter em alíquota zero, que o objetivo do regime é incrementar a estrutura portuária e que há empresas que adquirem equipamentos no mercado para revenda aos beneficiários do REPORTO, criou-se um outro incentivo para essas empresas. Sendo assim, o art. 17 veiculou que as vendas efetuadas para os beneficiários do REPORTO 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 adquiridos na aquisição de bens vinculados a essas operações. Tal é a letra da lei:

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.

Isto significa que as máquinas, equipamentos e outros bens que uma empresa adquire no mercado para revenda a beneficiário do REPORTO permitem a ela se creditar da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da empresa que lhas vendeu, sempre nos termos das leis que tratam do creditamento (PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos), quais sejam: Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003.

Superior Tribunal de Justiça

No entanto, a regra prevista no art. 17, da Lei n. 11.033/2004, traz indícios de que pode e deve ser aplicada para além do âmbito do REPORTE. **Primeiro** porque não faz essa limitação expressamente, isto é, não vincula as vendas de que trata àquelas efetuadas na forma do art. 14 da mesma lei. **Segundo**, porque também trata de vendas efetuadas com isenção e não-incidência e, no art. 14 da mesma lei, não há palavra alguma sobre isenção e não-incidência, o que denota a sua aplicação para além daquele artigo. **Terceiro** porque é a própria exposição de motivos da Medida Provisória n. 206/2004 (EM Nº 00111/2004 - MF, de 6 de agosto de 2004), que em seu item "13" expressamente excluiu o art. 16 (numeração original do art. 17) do grupo de artigos que tratam exclusivamente do REPORTE (atualmente artigos 13 a 16, originalmente artigos 12 a 15), situando-o no âmbito da interpretação da legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não-cumulativos, regra-geral, portanto. Veja-se:

EM Nº 00111/2004 - MF

13. A instituição do REPORTE, constantes dos arts. 12 a 15, destina-se a criar condições para a melhoria da infra-estrutura portuária brasileira, objetivando atribuir modernidade a setor fundamental para o crescimento do comércio exterior nacional, inclusive com reduções de custos operacionais para aqueles que atuam nesse comércio.

[...]

19. As disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

[...]

Quarto porque, posteriormente, foi veiculado na Lei n. 11.116/2005 que os créditos mencionados no art. 17, da Lei n. 11.033/2004 estavam vinculados ao art. 3º da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 e não exclusivamente ao REPORTE. Transcrevo:

Lei n. 11.116/2005

Art. 16. **O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003,** e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário **em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004,** poderá ser objeto de:

I - **compensação** com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de **ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Essa interpretação ganha maior respaldo quando se observa que em nenhum momento a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN defendeu expressamente a limitação da aplicação do art. 17, da Lei n. 11.033/2004, ao

Superior Tribunal de Justiça

REPORTO. Outrossim, é a própria página da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRF na Internet (Rede Mundial de Computadores) que traz a informação de que o art. 17, da Lei n. 11.033/2004, e o art. 16, da Lei n. 11.116/2005, são aplicáveis a todo o regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, *ipsis verbis*:

c. 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. O saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude dessa hipótese poderá ser objeto de compensação com débitos próprios ou ressarcimento, conforme disposto na Lei n° 11.116, de 2005 (Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidenciaocumulativa.htm>. Acesso em: 05.09.2011).

Desse modo, parece-me claro que somente os artigos 13 a 16, da Lei n. 11.033/2004, tratam especificamente do REPORTO, sendo que o art. 17 tem aplicação para fora do citado regime, podendo, em tese, alcançar o contribuinte. Nesse ponto, **acredito na necessidade de revisão da jurisprudência desta Casa, pois não vejo como aplicar-se o benefício instituído pelo art. 17, da Lei 11.033/2004, c/c art. 16, da Lei n. 11.116/2005, exclusivamente ao REPORTO".**

O caso-líder significou uma alteração na jurisprudência deste STJ que vinha entendendo que o creditamento pretendido era vedado simplesmente porque o referido art. 17 tinha aplicação restrita ao âmbito do regime REPORTO. Para exemplo, os seguintes precedentes que foram superados **apenas quanto a esse ponto específico**: AgRg no REsp. n. 1.226.371 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03.05.2011; REsp. n. 1.217.828 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.04.2011; REsp. n. 1.218.561 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.04.2011; AgRg no REsp. n. 1.224.392 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 22.02.2011; AgRg no REsp. n. 1.219.450 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.02.2011; REsp. n. 1.140.723 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 02.09.2010.

O precedente de que ora trato, onde alertei para a necessidade de revisão das razões de decidir que também culminavam na negativa do creditamento pretendido, teve a seguinte ementa, *in litteris*:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. INCIDÊNCIA QUE NÃO SE RESTRINGE AO REPORTO. NECESSIDADE DE REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ QUANTO AO

PONTO. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. APLICAÇÃO DO ART. 2º, §1º, III, IV E V; E ART. 3º, I, "B" DA LEI N. 10.637/2002 E DA LEI N. 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO SALVO DETERMINAÇÃO LEGAL EXPRESSA QUE SOMENTE PASSOU A EXISTIR EM 24.6.2008 COM A PUBLICAÇÃO DO ART. 24, DA LEI N. 11.727/2008.

1. O art. 17, da Lei 11.033/2004, e o art. 16, da Lei n. 11.116/2005, **não** são de aplicação exclusiva ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - **REPORTO. Necessidade de revisão da jurisprudência do STJ, pois equivocados quanto ao ponto os precedentes:**

AgRg no REsp. n. 1.226.371 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03.05.2011; REsp. n. 1.217.828 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.04.2011; REsp. n. 1.218.561 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.04.2011; AgRg no REsp. n. 1.224.392 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 22.02.2011; AgRg no REsp. n. 1.219.450 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.02.2011; REsp. n. 1.140.723 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 02.09.2010.

2. As receitas provenientes das atividades de venda e revenda de veículos automotores, máquinas, pneus, câmaras de ar, autopeças e demais acessórios, por estarem sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em **Regime Especial de Tributação Monofásica**, com alíquota concentrada na atividade de venda, na forma dos artigos 1º, *caput*; 3º, *caput*; e 5º, *caput*, da Lei n. 10.485/2002, e alíquota zero na atividade de revenda, conforme os artigos 2º, §2º, II; 3º, §2º, I e II; e 5º, parágrafo único, da mesma lei, 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, III, IV e V; 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 que somente passou a existir em 24.6.2008 com a publicação do art. 24, da Lei n. 11.727/2008, para os casos ali previstos.

3. Recurso especial não provido com o alerta para a necessidade de revisão da jurisprudência desta Casa, conforme item "1" (REsp. n. 1.267.003/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17.09.2013).

A partir daí o tema restou pacificado, primeiro, no que diz respeito à não vinculação do art. 17, da Lei n. 11.033/2004 exclusivamente ao **REPORTO** e, segundo, pela irrelevância dessa discussão para se definir haver ou não o direito ao creditamento pretendido, posto que a impossibilidade do creditamento estava fundada em outras razões. Para exemplo os precedentes:

- Da Primeira Turma: REsp 1346181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014;

- Da Segunda Turma: AgRg no REsp 1239794 / SC, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.09.2013; REsp 1440298 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 07.10.2014; AgRg no REsp 1218198 / RS, Rel. Min. Diva Malerbi (des. conv.), julgado em 10.05.2016, entre outros.

Definida a não vinculação do art. 17, da Lei n. 11.033/2004 exclusivamente ao REPORTO, surge a necessidade de examinar a compatibilidade do sistema monofásico com a técnica do creditamento e identificar e aplicar a legislação correta ao caso concreto.

2. Da impossibilidade de o art. 17, da Lei n. 11.033/2004, permitir a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Quanto ao creditamento, é conhecida e sedimentada a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça no sentido de que inexistente o direito pleiteado pela CONTRIBUINTE, e tal se dá basicamente pelos seguintes motivos:

1º) Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal - inclusive objeto de Súmula Vinculante e também firmada em sede de repercussão geral - no sentido de que o Princípio da Não Cumulatividade não se aplica a situações onde não existe dupla tributação;

2º) Os arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, que vedam a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, permanecem em pleno vigor e não foram em momento algum revogados, total ou parcialmente, pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004; e

3º) A concessão do creditamento implicará que a Administração Tributária estará trabalhando de modo ineficiente para distribuir renda do fabricante para o revendedor, contrariando a neutralidade econômica, o próprio princípio da não cumulatividade e o princípio da solidariedade.

Passo a examinar cada um desses motivos em separado.

2.1.) - Do Princípio da Não Cumulatividade e a necessidade de dupla tributação - jurisprudência do STF.

Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 723.651/PR, com repercussão geral reconhecida e que tratou da incidência do IPI na importação de produto industrializado para uso próprio, se manifestou no sentido de que **o princípio da não cumulatividade somente pode ser invocado se ocorrer a incidência sequencial do mesmo tributo na cadeia econômica, ou seja, se houver dupla ou pluritributação.** Transcrevo:

[...] É um tributo não cumulativo. A definição desse instituto está no inciso II do referido parágrafo. Resulta na compensação do que devido em cada operação subsequente, quando cobrado - é de evidência solar -, com o montante exigido nas operações anteriores - inciso II. Não incide sobre produtos destinados ao exterior.

[...]

Ainda sob o ângulo da **não cumulatividade**, há de ter-se presente que **visa efeito único: afastar a bitributação.** Vale dizer que, segundo a jurisprudência do Supremo - cito casos a envolverem a controvérsia acerca do creditamento do IPI quando da aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero: Recursos Extraordinários nº 353.657/PR, de minha relatoria, e nº 370.682/SC, relator ministro Ilmar Galvão, acórdão redigido pelo ministro Gilmar Mendes -, **apenas cabe acionar o princípio se ocorrer a incidência sequencial do mesmo tributo.** Ora, tratando-se de importação de bem para uso pessoal por pessoa natural ou para uso de pessoa jurídica, como ocorre com equipamentos estrangeiros, não há que se cogitar de alienação posterior sujeita à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Na situação concreta, o recorrente importou veículo automotor para uso próprio. Vindo a aliená-lo, a conjugação da Constituição Federal como Código Tributário Nacional revela não incidir o tributo. O princípio da não cumulatividade não pode ser articulado para lograr-se, de forma indireta, imunidade quanto à incidência tributária. **Repito: pressupõe, sempre e sempre, a existência de operações sequenciais passíveis de tributação** (Trecho do voto do Min. Marco Aurélio no RE nº 723.651/PR, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 04.02.2016).

A lição não é de difícil apreensão. Somente há que se falar em princípio da não-cumulatividade onde houver cumulatividade possível, isto é, onde houver uma cadeia de tributação, uma plurifasia ou, ao menos, uma dupla tributação. Se houver incidência única (via monofasia ou substituição tributária), o princípio não é sequer cogitável, o que não impede a

incidência do tributo se seu suporte fático acolhe também a monofasia, como no caso da importação para consumo. Aliás, é da própria construção axiológica do princípio da não cumulatividade a ideia de negação da cumulatividade possível. Nesse sentido, para exemplo, a doutrina:

A não-cumulatividade foi criada para atuar nos impostos plurifásicos, Dessarte, pode-se afirmar que a plurifasia é imprescindível para a sua existência. Deve haver um número mínimo de operações encadeadas que permita a incidência do gravame e a atuação do mecanismo de abatimento do ônus fiscal. Outrossim, o tributo deve efetivamente incidir sobre mais de um estágio do processo produtivo. [...]

A antítese da plurifasia é a monofasia. Nesta o tributo é cobrado em uma só etapa do processo produtivo [...] (in André Mendes Moreira. "A não-cumulatividade dos tributos". 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses. 2012, pp. 98-99).

.....
....

Ainda segundo Reale, os valores possuem várias características, dentre elas: a bipolaridade, a implicação, a referibilidade, a preferibilidade e a graduação hierárquica. A bipolaridade diz respeito à essencial e necessária contraposição existente entre valor e desvalor. Ou seja: ao bom se contrapõe o mau; ao belo, o feio; ao nobre, o vil; e o sentido de um exige o do outro. Valores positivos e negativos se conflitam e se implicam em processo dialético. Tal é o que ocorre, no que interessa ao presente estudo, com a não-cumulatividade. No momento em que se define a cumulatividade como valor negativo, surge, por consequência lógica, a não-cumulatividade como valor positivo, e vice-versa. Nos dizeres de Max Scheler (1941, p. 123): "*a inexistência de um valor negativo é, em si mesma, um valor positivo*". Pode-se dizer então que a não-cumulatividade como valor nasce, positivamente, da negativa da própria cumulatividade estabelecida em norma jurídica.

Aqui abrimos um parêntese. É certo que não se pode tomar a consequência pela causa. **A não-cumulatividade como norma é a consequência da assunção da não-cumulatividade como valor, que deriva da assunção da cumulatividade como valor negativo. De ver que a palavra "não" por si só já entrega carga valorativa à expressão "não-cumulatividade", porque exclui um resultado (ou vários resultados decorrentes da cumulatividade) do leque daqueles desejados e, por exclusão, elege outros tantos resultados como desejáveis** (in Christiano Mendes Wolney Valente. "PIS/PASEP e COFINS Não-Cumulativos: Conceito de bens e serviços Utilizados como Insumos na Fabricação de Produtos Destinados à Venda". Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 71-72).

Essa mesma orientação adotada pelo STF também quando do julgamento, em sede de repercussão geral, dos RE's nºs 353.657/PR e 370.682/SC, onde se discutiu o creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Na oportunidade

fixou-se que a compensação inerente ao princípio da não cumulatividade prevista no art. 153, § 3º, II, da Constituição de 1988, pressupõe a cobrança nas operações anteriores.

Dessa forma, não tendo sido cobrado nada anteriormente, nada há de ser compensado, até mesmo por falta de parâmetro a respeito do valor do crédito a ser concedido. Confira-se:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. INAPLICABILIDADE.

1. **A expressão utilizada pelo constituinte originário --- montante "cobrado" na operação anterior --- afasta a possibilidade de admitir-se o crédito de IPI nas operações de que se trata, visto que nada teria sido "cobrado" na operação de entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.** Precedentes.

2. O Supremo entendeu não ser aplicável ao caso a limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento (RE n. 372.005 AgR / PR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, Public 16-05-2008).

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO.

Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica (RE n. 353.657 / PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Public 07-03-2008).

Também para exemplo, por sua clareza, o voto-vista da eminente Ministra Ellen Gracie quando do julgamento pelo STF do RE n. 566.819 (Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 10.02.2011):

3. Somente surge o direito à apropriação de crédito, para fins de compensação na sistemática da não-cumulatividade do IPI, quando tenha havido cobrança do imposto na operação de entrada e na medida de tal cobrança. Imprescindível, assim, que o imposto não apenas tenha incidido, mas que efetivamente tenha onerado a operação de entrada.

Do Contrário, não há que se falar em cumulatividade e, portanto, em direito a crédito para evitá-la. Se não houve cobrança na operação anterior, não há requisito lógico para a cumulação, de modo que resta inaplicável o mecanismo que visa a afastar os seus efeitos.

4. Seja qual for a razão pela qual não tenha sido cobrado o imposto na operação de entrada, certo é que a ausência de cobrança impede a apropriação de

crédito, porquanto não há o que compensar. A ausência de cobrança pode decorrer de imunidade, ou seja, da ausência de competência para tributar a operação de entrada. Pode decorrer também da não-incidência do tributo sobre a operação, por ausência de previsão legal que faça surgir a obrigação no caso. Pode decorrer, ainda, de alíquota zero, quando, embora incidindo o imposto, seu aspecto quantitativo é estabelecido de tal modo que a expressão econômica da obrigação seja nula. E pode decorrer, por fim, de isenção. Nesta, embora o fato corresponda à hipótese de incidência prevista em lei e a obrigação tenha expressão econômica, nada é exigido, porquanto outro dispositivo legal exclui o crédito tributário respectivo (art. 175 do CTN).

[...]

Como a sistemática da não-cumulatividade não dá direito à **apropriação de crédito** de IPI **em entradas não oneradas** por tal imposto, **só poderá ser admitida quando lei específica a autorize expressamente na qualidade de benefício fiscal autônomo** (art. 150, § 6º, da Constituição).

No mesmo sentido, também o voto da Relatora Min. Rosa Weber no RE n. 592.891 / SP, onde novamente apreciado o alcance da não cumulatividade para definir que diante da ausência de tributação cumulativa não é possível o creditamento do tributo pela aquisição. Nesse sentido, a regra da não cumulatividade não socorreria a situação, **somente havendo o direito ao creditamento mediante criação expressa e por lei de crédito presumido para a hipótese**. O julgado restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE.

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas.

O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida.

À luz do postulado da razoabilidade, **a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional.**

Recurso Extraordinário desprovido (RE n. 592.891 / SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 25.04.2019).

Superior Tribunal de Justiça

Por fim, o STF, quando do julgamento em sede de repercussão geral do RE n. 398.365 RG / RS (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 27.08.2015) adotou a seguinte Tese para o Tema n. 844: “**O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero**”.

Essa sequência de julgados resultou na publicação da **Súmula vinculante nº 58/STF**: “**Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade**”. A súmula deixa bastante claro que **o princípio da não cumulatividade não é garantidor de qualquer tipo de crédito presumido.**

A orientação firme do STF o foi adotada também aqui neste STJ no julgamento dos recursos representativos da controvérsia REsp. Nº 1.134.903 - SP (Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.6.2010) que tratou dos insumos não sujeitos à tributação, e REsp. n. 860.369 - PE (Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009) que tratou dos produtos finais não sujeitos à tributação, e cujos fundamentos determinantes devem ser aqui horizontalmente respeitados, também para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, por força do dever de coerência exigido pelo *caput* do art. 926, do CPC/2015.

Assim, partindo do raciocínio segundo o qual a não concessão de crédito de IPI quando se adquire insumo desonerado do referido tributo não viola o princípio da não cumulatividade, haja vista a inexistência de cobrança na operação anterior, *mutatis mutandis*, é inviável cogitar-se da aplicação do princípio da não cumulatividade na hipótese de tributação monofásica no âmbito das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS eis que, como naquele caso, não há ofensa à finalidade do referido princípio, que é a de desonerar a cadeia econômica, evitando o assim chamado "efeito cascata" da tributação nas diversas operações (dupla ou pluritributação). Em outras palavras, inexistindo cobrança anterior ou cobrança posterior, ou ainda, inexistindo cadeia econômica e pluralidade de operações, não há aplicabilidade para o princípio da não cumulatividade.

Por isso é que a própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 66/02, que foi convertida na Lei n. 10.637/2002, consignou haver alguma incompatibilidade entre o regime monofásico e o regime não-cumulativo ao ali afirmar que “[...]sem prejuízo de convivência

Superior Tribunal de Justiça

harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades [...] os contribuintes tributados em regime monofásico". O raciocínio é simples e peço perdão pela repetição: é pressuposto da cumulatividade e da não cumulatividade que a tributação seja polifásica (incidências múltiplas ao longo da cadeia). Se há incidência una ao longo da cadeia (via tributação monofásica ou substituição tributária), já não existe cumulatividade. Se não existe cumulatividade, não há motivo para ser estabelecida uma não cumulatividade, pois não há juridicamente o que ser desonerado. Na tributação monofásica, o efeito da não cumulatividade já é alcançado, no caso, na regulação da penúltima alíquota (alíquota que incide sobre as receitas dos fabricantes e importadores), já que a última alíquota (alíquota que incide sobre as receitas dos revendedores) é sempre zero.

Tem-se, portanto, pacífica e sedimentada a jurisprudência da Corte Superior no sentido de que o princípio da não cumulatividade não pode ser invocado como fundamento para a constituição de créditos fictícios de qualquer tributo que incida de forma monofásica ou em substituição tributária.

2.2.) - Da vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, que expressamente vedam o creditamento.

Quando se pleiteia o creditamento de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica o argumento usual é o de que o art. 17, da Lei n. 11.033/2004, por ser norma posterior, teria revogado, pelo critério cronológico, o disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, que vedam o referido creditamento, sendo que o próprio art. 17, da Lei n. 11.033/2004, permitiria a constituição dos créditos nessa situação, em homenagem ao princípio da não cumulatividade. Esse argumento foi a base dos precedentes oriundos da Primeira Turma que passaram a reconhecer o direito ao creditamento (antes, a Primeira Turma, assim como a Segunda Turma, vedava o creditamento). Transcrevo, para exemplo, trecho do voto-vencedor no caso líder da Primeira Turma onde aquele órgão fracionário mudou sua posição:

*"Desse modo, a análise conjunta do art. 3º, § 2º, II, de ambas as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, com o comando contido no **art. 17 da Lei n. 11.033/2004**, impõe a conclusão segundo a qual **este, por tratar-se de dispositivo legal posterior** e que regula inteiramente a matéria de que cuidam aqueles, **revogou-os tacitamente**, a teor do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas*

Superior Tribunal de Justiça

do Direito Brasileiro – LINDB.

Assim, a vedação legal então existente para a utilização de créditos na tributação monofásica foi afastada por dispositivo legal que expressamente autoriza o crédito de contribuição ao PIS e da COFINS na hipótese" (trecho do voto-vencedor da Min. Regina Helena Costa no AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017).

Sucedede que, com todas as vênias, essa interpretação não resiste a uma investigação cronológica, sistemática e também a respeito da especialidade da legislação em vigor. Por primeiro, rememore-se que já foi afastado o argumento de que o princípio da não cumulatividade respaldaria a concessão de créditos em situações de monofasia. Já agora, o ponto essencial é que a vedação ao creditamento sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica não está somente nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, como o fez parecer o precedente da Primeira Turma. A vedação sempre existiu também em outros dispositivos legais (da mesma e de outras leis) anteriores e posteriores ao art. 17, da Lei n. 11.033/2004, além de ser tomada como referência por outras normas do sistema (o que a valida e confirma), conforme se demonstrará.

Veja-se que, em sua redação original, os arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, já vedavam o creditamento para os casos de tributação monofásica, a saber:

Lei n. 10.833/2003 (redação original)

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 nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;**

[...]

As mercadorias e os produtos referidos nos arts. 1º, §3º, III e IV, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde havia a **vedação para a geração de créditos** eram justamente aqueles submetidos aos regimes de incidência una ao longo da cadeia (regime monofásico, substituição tributária, alíquota zero ou qualquer outro mecanismo), a saber (ainda na redação original da lei):

Lei n. 10.833/2003 (redação original)

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

[...]

Superior Tribunal de Justiça

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda 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 outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

[...]

Os suso mencionados dispositivos legais o foram alterados em 30.04.2004 pela Lei n. 10.865/2004, mantendo a vedação para a geração de créditos em relação às mercadorias e produtos submetidos aos regimes de incidência una ao longo da cadeia (regime monofásico, substituição tributária, alíquota zero ou qualquer outro mecanismo), só que agora destrinchando todas as hipóteses que antes estavam albergadas nos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, em duas alíneas: "a" e "b", segue:

Lei n. 10.833/2003 (redação dada pela Lei n. 10.865/2004)

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:**

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

[...]

Pois bem, na alínea "a" referida acima foi mantida a vedação de creditamento para os casos de substituição tributária (arts. 1º, §3º, III, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003) e para os casos de venda de álcool para fins carburantes que antes estavam referenciados pela alusão que os arts. 1º, §3º, IV, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, faziam à Lei n. 9.990/2000.

Já a alínea "b" acima mantinha a vedação para o creditamento nos demais casos de tributação monofásica sob alíquota zero, quais sejam: produtos de que tratam a Lei n. 10.147/2000 (produtos farmacêuticos, perfumaria, toucador, higiene), a Lei n. 10.485/2002 (máquinas, veículos, autopeças, pneus), a Lei n. 10.560/2002 (querosene de aviação) e os arts. 49 e 51, da Lei n. 10.833/2003 (bebidas e embalagens das bebidas). A diferença é que **esses produtos deixaram de estar listados nos arts. 1º, §3º, IV, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, e passaram a ser listados nos arts. 2º, §1º, das mesmas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003**, que passaram a prever expressamente as hipóteses de tributação monofásica para as quais seria vedado o creditamento. Segue o texto legal já com as alterações:

Lei n. 10.833/2003 (redação dada pela Lei n. 10.865/2004)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base

Superior Tribunal de Justiça

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:

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**, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural;

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de **venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal**, nele relacionados;

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de **venda de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;

IV - no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das **autopeças** relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei;

V - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (**pneus novos de borracha**) e **40.13 (câmaras-de-ar de borracha)**, da TIPI;

VI - no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **querosene de aviação**;

VII - no art. 51 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de **venda das embalagens** nele previstas, destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja, classificados nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03, todos da TIPI; e

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.

Posteriormente, somente em 09.08.2004 é que o art. 16, da Medida Provisória n. 206, de 6 de agosto de 2004, ingressou no mundo jurídico, vindo a se tornar o art. 17, da Lei n. 11.033/2004 (lei de conversão). Esse dispositivo, longe de permitir a **constituição** de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica expressamente vedados, apenas disciplinou que **os créditos de outra forma gerados e de posse da pessoa jurídica** poderiam ser mantidos (não seriam estornados) mesmo que essa pessoa jurídica vendesse os seus produtos com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. De observar, portanto, que **esse art. 17, da Lei n. 11.033/2004, não se aplica aos bens sujeitos à tributação monofásica justamente porque nesses casos jamais houve a geração de créditos, pois incidente a vedação já aludida acima**. Segue a letra da lei:

Lei n. 11.033/2004

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou

Superior Tribunal de Justiça

não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

A dúvida a que o referido art. 17, da Lei n. 11.033/2004, veio a solucionar dizia respeito à necessidade ou não do estorno de créditos já gerados e acumulados pela pessoa jurídica quando esta desse saída (vendessem) mercadorias e produtos sujeitos à suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. **A ideia então é a de que todo o crédito regularmente gerado sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação não cumulativa pode ser utilizado, mas a tributação monofásica não gera crédito.** Não houve qualquer intenção de mudar a sistemática então vigente. Assim o foi externado na Exposição de Motivos Nº 00111/2004 – MF, da Medida Provisória n. 206, de 6 de agosto de 2004: "19. As disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS".

Desta maneira, resta evidente que o art. 17, da Lei n. 11.033/2004, não poderia revogar as vedações contidas nos arts. 3º, I, "a" e "b" e §2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, simplesmente porque trata de matéria distinta. Ou seja, **o critério da especialidade mantém em vigor as vedações ao creditamento.** E mais.

Posteriormente, em 26.09.2008, a Lei n. 11.787/2008, em seus arts. 4º e 5º, reafirmou as vedações ao creditamento sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica constante dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, ao dar-lhes nova redação. Nesse novo formato (mas com o mesmo conteúdo), foi mantido no rol de vedações o álcool vendido para fins carburantes, mas agora já deslocado este produto dos arts. 1º, §3º, IV, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 para os arts. 2º, §1º-A, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 (deslocamento outrora feito pela Lei n. 11.727/2008), e reafirmada a vigência - porque novamente publicadas - das vedações ao creditamento nos casos dos arts. 2º, §1º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 (situações já listadas acima de monofasia). Assim a redação:

Lei n. 10.833/2003 (redação dada pela Lei n. 11.787/2008)

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) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

[...]

Superior Tribunal de Justiça

Essa publicação da vedação foi bem posterior ao art. 17, da Lei n. 11.033/2004 (mais de quatro anos depois) e, por isso, confirma o entendimento de que tal artigo de lei jamais poderia ter revogado os mencionados arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, também pelo **critério cronológico**.

Quanto ao **critério sistemático**, tanto as vedações ao creditamento sobreviveram ao art. 17, da Lei n. 11.033/2004, que somente em 24.06.2008 (mais de quatro anos depois) é que o art. 24, §3º, da Lei n. 11.727/2008, estabeleceu exceções permitindo o creditamento em situações específicas de produtos sujeitos à monofasia, mas apenas para o produtor ou fabricante contribuinte monofásico, jamais para o elo seguinte da cadeia, a saber:

Lei n. 11.727/2008

Art. 24. A **pessoa jurídica** sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **produtora ou fabricante** dos produtos relacionados no §1 do art. 2º da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos** de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, **para revenda** no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o *caput* deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º **Não se aplica às aquisições de que trata o *caput* deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.**

Veja-se que o art. 24, §3º, da Lei n. 11.727/2008 faz menção expressa aos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, demonstrando claramente a sua vigência, ou seja, demonstrando claramente que o creditamento sempre foi vedado para a aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica. Desta forma, também o **critério sistemático** não socorre a tese de que o art. 17, da Lei n. 11.033/2004 teria revogado os dispositivos legais que vedavam o creditamento na tributação monofásica.

Nessa linha, há inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, a saber: AgInt no REsp 1843428 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.05.2020; AgInt no REsp 1830121 / RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.05.2020; AgInt no AREsp 1522744 / MT, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24.04.2020;

Superior Tribunal de Justiça

REsp 1806338 / MG, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 01.10.2019; AgRg no REsp 1218198 / RS, Rel. Des. conv. Diva Malerbi, julgado em 10.05.2016; AgRg no AREsp 631818 / CE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.03.2015.

Também a doutra Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido antes da mudança de orientação ali promovida pelo já mencionado AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). Para exemplo, os antigos precedentes da Primeira Turma: REsp. n. 1.346.181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014; AgRg no REsp. n. 1.227.544 / PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27.11.2012; AgRg no REsp. n. 1.292.146 / PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 03.05.2012.

Em relação aos julgados da Segunda Turma, peço permissão para transcrever apenas um precedente de minha lavra pelo didatismo do item "4" da ementa que tem sido reproduzida em vários julgados, *in verbis*:

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 (AgInt no REsp. n. 1.772.957/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019).

Esta, aliás, sempre foi a minha posição desde o julgamento do caso líder sobre o tema no âmbito da Segunda Turma de que fui relator, o REsp. n. 1.267.003/RS (Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013) e que tem sido, data vênia, erroneamente citado no âmbito da Primeira Turma para se chegar a conclusão diversa.

Contudo, em que pese haver precedentes contrários da Primeira Turma, o tema foi definitivamente **pacificado** com o julgamento dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021) **estabelecendo-se a negativa de creditamento em situações que tais, conforme já o enunciava a Segunda Turma.** Assim as ementas para os dois julgados que restaram idênticas, *in litteris*:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REVENDA DE MERCADORIAS. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC (Enunciado n. 3 do Plenário do STJ).
2. No regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar.
3. Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior.
4. **"Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias"** (STF, RE 762892 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, DJe-070).
5. A regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador, não sendo a hipótese dos autos, nos termos do que estabeleceu o item

8 da Exposição de Motivos da MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, que dispôs, de forma clara, que os contribuintes tributados em regime monofásico estariam excluídos da incidência não cumulativa do PIS/PASEP.

6. O benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS.

7. A técnica da monofasia é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, e objetiva o combate à evasão fiscal, sendo certo que **interpretação contrária, a permitir direito ao creditamento, neutralizaria toda a arrecadação dos setores mais fortes da economia.**

8. Embargos de divergência desprovidos (EAREsp. n. 1.109.354 / SP e EREsp. n. 1.768.224 / RS, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021).

Sendo assim, seja pelo critério cronológico, seja pela especialidade, seja pelo critério sistemático, o art. 17, da Lei n. 11.033/2004, **não** permitiu a **constituição** de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica. Dito de outra forma, O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos regularmente gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam **mantidos**) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a **constituição** de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

2.3.) - Da compatibilidade entre os regimes de tributação não cumulativa e tributação monofásica.

Trata-se de uma falsa questão. O tema já foi enfrentado por diversas vezes por este tribunal nos já mencionados precedentes da Segunda Turma. Com efeito, apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos. Ou seja, se uma mesma pessoa jurídica adquire bens sujeitos à tributação não cumulativa e à tributação

monofásica, somente irá constituir créditos sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação não cumulativa, **sendo vedada a constituição de créditos sobre os componentes do custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003)**. Uma vez constituídos, ou seja, regularmente apurados, os créditos podem ser utilizados conforme os ditames legais.

Nesse sentido, o entendimento oficial externado na Solução de Consulta COSIT n. 6, de 13 de janeiro de 2020 (Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=106699>>. Acesso em 10.12.2021):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

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 do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, **uma pessoa jurídica comerciante varejista de produtos sujeitos à concentração tributária, 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 nos art. 3º, I, "b", c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.833, de 2003, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.**

Os créditos da Cofins **regularmente apurados** e vinculados a vendas posteriores sujeitas à alíquota zero, mesmo no caso de produtos sujeitos à concentração tributária, são passíveis de compensação e de ressarcimento, de acordo com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 c/c o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 (DOU de 11/02/2020, seção 1, página 35).

Resta assim solucionada a questão da compatibilidade entre os regimes não cumulativo e concentrado (tributação monofásica).

2.4.) - Dos efeitos práticos da concessão do creditamento em relação à Administração Tributária, ao fabricante e ao revendedor.

Superior Tribunal de Justiça

Não é demasiado invocar a letra do art. 20, do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB) a exigir que: "*Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão*". De fato, discussões tributárias desta envergadura e que envolvam a aplicação do princípio da não cumulatividade não podem ser travadas sem que se examine os efeitos práticos da concessão de créditos presumidos, premiais ou fictícios, como é o caso aqui, a exemplo do que indicado no item "7" das ementas dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021), que apontaram para uma possível neutralização de toda a arrecadação dos setores mais fortes da economia. É o que se passará a analisar.

Abaixo serão examinadas tabelas correspondentes às situações fáticas de cadeias de tributação monofásica mais correntes cujo creditamento se pleiteia junto a este Superior Tribunal de Justiça e seus efeitos práticos, consoante o exige o art. 20, do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB).

2.4.1.) - *Dos efeitos práticos em relação à tributação nas cadeias de bebidas, produtos farmacêuticos e autopeças.*

De ver que a alíquota somada e monofásica das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS para **bebidas** é de **14,4%** (2,5% + 11,9% = 14,4%, conforme art. 49, da Lei n. 10.833/2003, com redação dada pela Lei n. 10.865/2004); para **produtos farmacêuticos** é de **12%** (2,1% + 9,9% = 12%, conforme art. 1º, I, da Lei n. 10.147/2000) e para **autopeças** é de **13,1%** (2,3% + 10,8% = 13,1%, conforme art. 3º, II, da Lei n. 10.485/2002).

Se fosse concedido o **creditamento** pleiteado, o seria a uma alíquota sempre de **9,25%** (1,65% + 7,6% = 9,25%, conforme arts. 2º, c/c 3º, §1º, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003) sobre o custo de aquisição - aqui "*preço da mercadoria*". Vejamos os impactos na prática para a concessão do creditamento que se pleiteia em cada uma dessas cadeias, consoante as tabelas que seguem.

Para a elaboração das tabelas considerou-se que: **a)** o custo da mercadoria para o

Superior Tribunal de Justiça

fabricante (primeiro elo da cadeia) é de R\$ 100,00 (cem reais), pois é valor que permite uma fácil visualização comparativa; **b)** convencionou-se que todos os elos da cadeia adotam uma margem de lucro de 20% (vinte por cento); **c)** o tributo incide "por dentro", ou seja, compõe a sua própria base de cálculo; **d)** o elo seguinte da cadeia adquire a mercadoria pelo "valor da operação", denominado no elo anterior, que é ali constituído pelo somatório do "preço da mercadoria", da "margem de lucro" e do "débito do tributo", sendo denominado no elo seguinte novamente apenas como "preço da mercadoria".

Dito isto, a tributação monofásica para cada um dos setores selecionados (bebidas, produtos farmacêuticos e autopeças), realizada da forma entendo correta e proposta neste voto, isto é, sem o creditamento pretendido pelo revendedor, ficaria assim (TABELAS 1, 2 e 3):

TABELA 1 - SETOR DE BEBIDAS - SEM CREDITAMENTO

	FABRICANTE	REVENDEDOR	CONSUMIDOR		
				Lucro do fabricante:	R\$ 20
				Lucro do revendedor:	R\$ 28,03
Alíquotas	14,4%	0%			
Preço da mercadoria	R\$ 100	R\$ 140,18	R\$ 168,22		
Margem de lucro 20%	R\$ 120	R\$ 168,22			
Valor da operação	R\$ 140,18	R\$ 168,22			
Débito do tributo	R\$ 20,18	R\$ 0			
Crédito do tributo	R\$ 0	R\$ 0			
Valor do tributo a recolher	R\$ 20,18	R\$ 0		Valor total recolhido pelo Fisco na cadeia:	R\$ 20,18

Superior Tribunal de Justiça

TABELA 2 - SETOR FARMACÊUTICO - SEM CREDITAMENTO

	FABRICANTE	REVENDEDOR	CONSUMIDOR	Lucro do fabricante:	R\$ 20
				Lucro do revendedor:	R\$ 27,27
Alíquotas	12%	0%			
Preço da mercadoria	R\$ 100	R\$ 136,36	R\$ 163,63		
Margem de lucro 20%	R\$ 120	R\$ 163,63			
Valor da operação	R\$ 136,36	R\$ 163,63			
Débito do tributo	R\$ 16,36	R\$ 0			
Crédito do tributo	R\$ 0	R\$ 0			
Valor do tributo a recolher	R\$ 16,36	R\$ 0		Valor total recolhido pelo Fisco na cadeia:	R\$ 16,36

TABELA 3 - SETOR DE AUTOPEÇAS - SEM CREDITAMENTO

	FABRICANTE	REVENDEDOR	CONSUMIDOR	Lucro do fabricante:	R\$ 20
				Lucro do revendedor:	R\$ 27,61
Alíquotas	13,1%	0%			
Preço da mercadoria	R\$ 100	R\$ 138,08	R\$ 165,70		
Margem de lucro 20%	R\$ 20	R\$ 165,70			

Superior Tribunal de Justiça

Valor da operação	R\$ 138,08	R\$ 165,70		
Débito do tributo	R\$ 18,08	R\$ 0		
Crédito do tributo	R\$ 0	R\$ 0		
Valor do tributo a recolher	R\$ 18,08	R\$ 0	Valor total recolhido pelo Fisco na cadeia:	R\$ 18,08

Já a tributação monofásica para cada um dos setores selecionados (bebidas, produtos farmacêuticos e autopeças), realizada da forma pleiteada pelos contribuintes, isto é, concedendo-se o creditamento pretendido pelo revendedor, produziria os seguintes resultados econômicos práticos (TABELAS 1', 2' e 3', respectivamente):

TABELA 1' - SETOR DE BEBIDAS - COM CREDITAMENTO

	FABRICANTE	REVENDEDOR	CONSUMIDOR	
				Lucro do fabricante: R\$ 20
				Lucro do revendedor: <u>R\$ 41</u>
Alíquotas	14,4%	0%		
Preço da mercadoria	R\$ 100	R\$ 140,18	R\$ 168,22	
Margem de lucro 20%	R\$ 120	R\$ 168,22		
Valor da operação	R\$ 140,18	R\$ 168,22		
Débito do tributo	R\$ 20,18	R\$ 0		
Crédito do tributo	R\$ 0	<u>R\$ 12,9</u>		

Superior Tribunal de Justiça

Valor do tributo a recolher	R\$ 20,18	<u>R\$ - 12,9</u>	Valor total recolhido pelo Fisco na cadeia:	<u>R\$ 7,21</u>
------------------------------------	-----------	-------------------	----------------------------------------------------	-----------------

TABELA 2' - SETOR FARMACÊUTICO - COM CREDITAMENTO

	FABRICANTE	REVENDEDOR	CONSUMIDOR	
				Lucro do fabricante: R\$ 20
				Lucro do revendedor: <u>R\$ 39,88</u>
Alíquotas	12%	0%		
Preço da mercadoria	R\$ 100	R\$ 136,36	R\$ 163,63	
Margem de lucro 20%	R\$ 120	R\$ 163,63		
Valor da operação	R\$ 136,36	R\$ 163,63		
Débito do tributo	R\$ 16,36	R\$ 0		
Crédito do tributo	R\$ 0	<u>R\$ 12,61</u>		
Valor do tributo a recolher	R\$ 16,36	<u>R\$ - 12,61</u>		Valor total recolhido pelo Fisco na cadeia: <u>R\$ 3,75</u>

TABELA 3' - SETOR DE AUTOPEÇAS - COM CREDITAMENTO

	FABRICANTE	REVENDEDOR	CONSUMIDOR	
				Lucro do fabricante: R\$ 20
				Lucro do revendedor: <u>R\$ 40,39</u>
Alíquotas	13,1%	0%		
Preço da mercadoria	R\$ 100	R\$ 138,08	R\$ 165,7	

Superior Tribunal de Justiça

Margem de lucro 20%	R\$ 20	R\$ 165,7	
Valor da operação	R\$ 138,08	R\$ 165,7	
Débito do tributo	R\$ 18,08	R\$ 0	
Crédito do tributo	R\$ 0	<u>R\$ 12,77</u>	
Valor do tributo a recolher	R\$ 18,08	<u>R\$ - 12,77</u>	Valor total recolhido pelo Fisco na cadeia: <u>R\$ 5,31</u>

Para a análise dos resultados, é preciso compreender que o objetivo da tributação monofásica não é desonerar a cadeia, mas concentrar em apenas um elo da cadeia a tributação que seria recolhida de toda ela caso fosse não cumulativa, evitando os pagamentos fracionados (dupla tributação e plurifasia). Tal se dá exclusivamente por motivos de política fiscal. Veja-se que, acaso concedido o creditamento pleiteado, o valor total de tributos recolhidos em todas as cadeias econômicas sempre cairia e de modo bastante expressivo. Na cadeia de bebidas, cairia de R\$ 20,18 (na Tabela 1) para R\$ 7,21 (na Tabela 1'). Na do setor farmacêutico, cairia de R\$ 16,36 (na Tabela 2) para R\$ 3,75 (na Tabela 2'). Já na do setor de autopeças, cairia de R\$ 18,08 (na Tabela 3) para R\$ 5,31 (na Tabela 3'). Ou seja, as perdas arrecadatórias iriam de 64,28% (sessenta e quatro vírgula vinte e oito por cento) no setor de bebidas e chegariam a absurdos 77,08% (setenta e sete vírgula zero oito por cento) no setor farmacêutico, sem qualquer justificativa nos campos econômico e de política fiscal.

Além disso, seria gerada uma tributação ineficiente que acabaria por exercer um papel preponderante de redistribuir, através da Administração Tributária, a renda do fabricante para revendedor. Do comparativo das tabelas pode-se colher que os lucros dos fabricantes se manteriam constantes (R\$ 20,00), mas os lucros dos revendedores sempre aumentariam: na cadeia de bebidas, de R\$ 28,03 (na Tabela 1) para R\$ 41,00 (na Tabela 1'); na do setor farmacêutico, de R\$ 27,27 (na Tabela 2) para R\$ 39,88 (na Tabela 2'); na do setor de autopeças, de R\$ 27,61 (na Tabela 3) para R\$ 40,39 (na Tabela 3').

Superior Tribunal de Justiça

Veja-se, portanto, que as perdas arrecadatórias se dão exclusivamente em benefício do revendedor. Dito de outra forma, os mesmos 64,28% (sessenta e quatro vírgula vinte e oito por cento) arrecadados no setor de bebidas e 77,08% (setenta e sete vírgula zero oito por cento) arrecadados no setor farmacêutico sairiam dos cofres privados dos fabricantes com destino aos cofres públicos da Administração Tributária e, ao final, iriam retornar para os cofres privados, só que agora dos revendedores. A fiscalização tributária então estaria trabalhando não a serviço da população brasileira, mas principalmente a serviço dos revendedores, extraindo riquezas dos fabricantes para a eles entregar, em clara demonstração de ineficiência administrativa.

O resultado disso é uma forte distorção econômica que contraria o próprio objetivo de neutralidade econômica do princípio da não cumulatividade, minando a argumentação dos contribuintes. Ou seja, a arrecadação da cadeia estaria comprometida e a Administração Tributária e o fabricante estariam trabalhando para financiar o revendedor, sem qualquer razão econômica ou de política fiscal que justificasse tal resultado, provocando desequilíbrios em cadeia.

2.4.2.) - Contexto de pandemia: COVID-19.

Por fim, no contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts. 195, I, "b" e 239, da CF/88), recursos estes que em um momento de crise estariam sendo suprimidos do **Sistema Único de Saúde - SUS** (responsável pela vacinação, atendimento e internação de brasileiros em dezenas de milhões de casos de COVID no Brasil) e do **Programa Seguro Desemprego** (art. 11, I, da Lei n. 7.998/90), que atende aos trabalhadores demitidos sem justa causa, inclusive durante a pandemia.

A título informativo, a Pesquisa Nacional de Saúde, divulgada em 04.09.2020 pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), com dados referentes ao ano de 2019, aponta que **74% (setenta e quatro por cento) dos brasileiros têm no sistema público de saúde (SUS) sua única possibilidade para tratamentos, atendimento hospitalar e outros serviços de saúde** (Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/saude/ultimas-noticias/redacao/2020/09/04/7-em-cada-10-brasileiros-d>

ependem-do-sus-para-tratamento-diz-ibge.htm>).

Já o **Programa Seguro Desemprego acumula quase 12 milhões de requerimentos nos anos de 2020 e 2021** e seus pagamentos chegam a uma média de R\$ 2,5 bilhões por mês, consoante dados oficiais do Ministério do Trabalho e Previdência (Disponível em: <<http://pdet.mte.gov.br/component/content/article?id=1776>>. Acesso em: 15.12.2021).

À toda evidência, uma melhor, mais abrangente e mais equânime proteção da sociedade em relação à pandemia se obtém através dos citados mecanismos e programas governamentais e não através da concessão de créditos tributários individualmente a um dado grupo de empresas. O argumento da manutenção dos empregos nas empresas integrantes dos setores atingidos se perde diante da magnitude e alcance dos programas governamentais que seriam prejudicados pela concessão dessa esdrúxula benesse fiscal. Nunca é demais lembrar que **a função social da empresa também se realiza através do pagamento dos tributos devidos**, mormente quando vinculados a uma destinação social.

3. Conclusões.

Com estas considerações, pedindo máximas vênias aos que pensam de modo contrário, voto no sentido de negar o creditamento pleiteado e proponho a fixação das seguintes teses para efeito de recurso repetitivo:

1. É vedada a **constituição** de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).
2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, **não** se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.
3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à **manutenção** de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto **não permite a**

Superior Tribunal de Justiça

constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.
5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam **mantidos**) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a **constituição** de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2020/0237508-4 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.895.255 / RS**

Número Origem: 50069132520194047104

PAUTA: 24/02/2022

JULGADO: 24/02/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA IRANEIDE OLINDA SANTORO FACCHINI**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : COMERCIO E TRANSPORTE DE COMBUSTIVEIS POLLOM LTDA

ADVOGADOS : FRANCIEL MUNARO - RS057167

HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. **HELENO TAVEIRA TORRES**, pela parte RECORRENTE: COMERCIO E TRANSPORTE DE COMBUSTIVEIS POLLOM LTDA e Dra. **AMANDA DE SOUZA GERACY**, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial, no que foi acompanhado pelo Sr. Ministro Gurgel de Faria, e o voto divergente da Sra. Ministra Regina Helena dando-lhe provimento, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves. Aguardam os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) e Herman Benjamin.

Indeferido o pedido de ingresso, como amicus curiae, do Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo (SINDIGÁS), formulado por meio da petição n. 114732/2022.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão e Og Fernandes.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1895255 - RS (2020/0237508-4)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : **COMERCIO E TRANSPORTE DE COMBUSTIVEIS POLLOM LTDA**
ADVOGADOS : **FRANCIEL MUNARO - RS057167**
 : **HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES:

Trata-se de recurso sujeito à sistemática dos recursos repetitivos, cujo objeto, nos termos da Proposta de Afetação, é definir "a) se o benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, somente se aplica às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO; b) se o art. 17, da Lei 11.033/2004, permite o cálculo de créditos dentro da sistemática da incidência monofásica do PIS e da COFINS; e c) se a incidência monofásica do PIS e da COFINS se compatibiliza com a técnica do creditamento".

O eminente Relator, Ministro Mauro Campbell Marques, apresentou voto propondo a fixação das seguintes teses repetitivas: "i) É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003); ii) O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO; iii) O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003; iv) Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos; e v) O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência

da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica".

Os Ministros Gurgel de Faria e Regina Helena Costa apresentaram votos-vogais, esta divergindo e aquele acompanhando o Relator. Pedi vista para melhor análise.

Sobre o tema, quando do julgamento do REsp 1.051.634/CE, que marcou o entendimento da Primeira Turma pela possibilidade de creditamento na monofasia, me alinhei à corrente segundo a qual o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 assegura aos adquirentes de produtos sujeitos à incidência monofásica, no produtor ou no importador, o direito de manter os créditos referentes a tais aquisições, entendendo que tal dispositivo promoveu a revogação tácita do art. 3º, § 2º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Todavia, conforme bem ressaltou o e. Ministro Gurgel de Faria em seu voto-vogal “a Primeira Seção dissipou a divergência que existia entre as Turmas de Direito Público desta Corte Superior no julgamento do EREsp 1.768.224/RS [e também dos EDv nos EAREsp 1.109.354/SP] (...), uniformizando o entendimento de que a técnica de creditamento não se coaduna com o regime monofásico da contribuição ao PIS e da COFINS, salvo por expressa disposição do legislador em sentido diferente”.

Do julgado se extrai, como fundamento principal da tese que arregimentou a ampla maioria deste colegiado naquela ocasião, o entendimento de que “a não cumulatividade visa impedir o efeito cascata nas hipóteses de tributação plurifásica, evitando-se que a base de cálculo do tributo de cada etapa seja composta pelos tributos pagos nas operações anteriores (‘imposto sobre imposto’)” ao passo que “no regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar”. Assim, qualquer exceção a tal lógica – que tem respaldo constitucional, consoante precedentes do e. STF (v.g. RE 762892 AgR) –, de modo a permitir o creditamento na monofasia, se trataria de benefício fiscal, sujeito à previsão específica de que trata o art. 150, § 6º da Constituição Federal.

Diante do exposto, peço vênia à divergência para acompanhar o eminente Ministro Relator e a maioria já firmada nesta Primeira Seção por ocasião do julgamento dos EDv nos EAREsp 1.109.354/SP e dos EREsp 1.768.224/RS, de 14/04/2021.

Por fim, cumpre registrar que a parte em um dos recursos afetados apresentou Memoriais noticiando a **promulgação, no curso do presente julgamento**, da Lei Complementar 192, de 11 de março de 2022. Aduz que, *"no intuito de amenizar o impacto deste aumento [de preços dos combustíveis], a Lei Complementar 192/2022 zerou as alíquotas de IPI (sic) dos combustíveis, ora também lançando uma luz final sobre a possibilidade de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS da cadeia produtiva"*. A parte menciona o artigo 9º, cuja parte final teria como objetivo "explicar" o direito do contribuinte em obter o creditamento do PIS e da COFINS, mesmo no sistema monofásico.

Eis a redação do dispositivo:

Art. 9º As alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam os [incisos II e III do caput do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998](#), o [art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002](#), os [incisos II, III e IV do caput do art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004](#), e os [arts. 3º e 4º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005](#), ficam reduzidas a 0 (zero) até 31 de dezembro de 2022, **garantida às pessoas jurídicas da cadeia, incluído o adquirente final, a manutenção dos créditos vinculados.**

A meu sentir, a novidade legislativa não favorece o argumento da recorrente, de que se trataria de **norma interpretativa** do alcance material do art. 17 da Lei 11.033/04.

Ao contrário, verifica-se que os artigos 7º a 9º da nova Lei Complementar veiculam medidas de **caráter temporário, de exceção**, com vistas a amenizar o impacto do recente aumento dos preços dos combustíveis. Assim, a possibilidade de manutenção de créditos, prevista no art. 9º, deve ser interpretada no contexto deste esforço de desoneração pontual e extraordinário, e não como norma que vise esclarecer o sentido do art. 17 da Lei 11.033/04, ao qual sequer faz referência.

No mais, a superveniência de lei expressa garantindo a manutenção de créditos em situações que a princípio não se coadunam com o regime da não-cumulatividade se amolda perfeitamente ao quanto decidido por esta Primeira Seção nos já mencionados EREsp 1.768.224/RS e EDv nos EAREsp 1.109.354/SP: "A regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, **só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador**".

Portanto, penso que a Lei Complementar 192, de 11 de março de 2022, editada no curso do meu pedido de vista, em nada alterou os fundamentos do entendimento já firmado por esta Primeira Seção e, sendo assim, acompanho o Relator.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.895.255 - RS (2020/0237508-4)

VOTO-VOGAL

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Li, com atenção, os substanciosos votos apresentados pelo Relator, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, e o voto-vogal da Ministra REGINA HELENA COSTA, que inaugura a divergência, e, ao fazer o cotejo dos fundamentos e das teses propostas, avultou-se minha convicção quanto ao acerto das teses repetitivas propostas pela relatoria.

Ainda em 2013, a Segunda Turma do STJ firmou a compreensão de que o art. 17 da Lei 11.033/2004 e o art. 16 da Lei 11.116/2005 não são de aplicação exclusiva ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação Portuária - REPORTO, mas que tal não resultaria em permissão, para os setores de revenda de mercadorias sujeitas à incidência monofásica das contribuições ao PIS e à COFINS, de crédito em relação ao custo de aquisição destes bens (STJ, REsp 1.267.003/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 04/10/2013).

A uma, porque as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam o creditamento de forma expressa, pelo que suas disposições prevalecem, pelo critério da especialidade. A duas, porque não há se falar em cumulatividade no âmbito do recolhimento monofásico das contribuições, haja vista que, nesta modalidade de pagamento, antecipa-se toda a arrecadação tributária desejada já na primeira etapa da cadeia produtiva. Com efeito, tributa-se, pela técnica, a primeira operação de venda com alíquotas majoradas, e, com alíquota zero, as subsequentes.

Contudo, a legislação tributária prevê que estão sujeitas ao regime não-cumulativo das contribuições, via de regra, as pessoas jurídicas que recolhem o imposto de renda pelo lucro real. Assim, as grandes varejistas, via de regra, estão sujeitas ao regime não-cumulativo das contribuições e adquirem, para revenda, bens sujeitos à incidência monofásica das contribuições, daí exsurgindo dúvida acerca da compatibilidade entre o regime não-cumulativo e a incidência monofásica.

A questão é bem respondida pelo Ministro Relator: "(...) **a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa** que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos. Ou seja, se uma mesma pessoa jurídica adquire bens sujeitos à tributação não cumulativa e à tributação monofásica, somente irá constituir créditos sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13 do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação não cumulativa, sendo vedada a constituição de créditos sobre os componentes do custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, 'b' da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003). Uma vez constituídos, ou seja, regularmente apurados, os créditos podem ser utilizados conforme os

Superior Tribunal de Justiça

ditames legais".

Assim, por exemplo, uma varejista de combustíveis não se poderá creditar em relação ao custo de aquisição dos combustíveis que comercializa, posto que sujeitos à incidência monofásica, mas nada a impede de descontar créditos das contribuições a pagar em relação aos custos de aluguel de imóveis e máquinas utilizados na atividade da empresa (art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003).

Entendimento em sentido contrário implicaria em abrupta e injustificada redução da carga tributária de setores que manifestam inequívocos signos presuntivos de riqueza, valendo destacar que a incidência monofásica não tem por escopo a desoneração, mas a facilitação da arrecadação.

Finalmente, e com a devida vênia à divergência, o art. 17 da Lei 11.033/2004 não garante a constituição de créditos, mas apenas sua manutenção, ou seja, a desnecessidade de estorná-los, na hipótese de as vendas subsequentes não serem tributadas. A posição divergente que a Ministra REGINA HELENA COSTA defende, aliás, restou recentemente vencida, em 14/04/2021, no julgamento, pela Primeira Seção, dos EAREsp 1.109.354/SP e dos EREsp 1.768.224/RJ (Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 03/05/2021 e 12/05/2021).

O voto-vista, proferido pelo Ministro BENEDITO GONÇALVES, demonstra que a recente Lei Complementar 192, de 11/03/2022, não tem a força de alterar as teses propostas pelo Ministro Relator.

Por essas razões, pedindo vênia à divergência, acompanho o Relator, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, quanto às teses propostas, e, no caso concreto, NEGÓCIO PROVIMENTO ao presente Recurso Especial.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.895.255 - RS (2020/0237508-4)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : **COMERCIO E TRANSPORTE DE COMBUSTIVEIS
POLLOM LTDA**
ADVOGADOS : **FRANCIEL MUNARO - RS057167**
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**

VOTO-VOGAL

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA
HELENA COSTA:**

Trata-se de recurso especial interposto por **COMÉRCIO E TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS POLLOM LTDA.**, submetido ao rito do art. 1.036 do CPC/2015, contra acórdão prolatado pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a qual, por unanimidade, afastou a possibilidade de creditamento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS dentro do sistema de tributação monofásica, por reputar a pretensão incompatível com a monofasia, bem como pela inaplicabilidade do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, o qual se destinaria somente ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - **REPORTO** (fl. 877e).

Apointa a empresa Recorrente, além de divergência jurisprudencial, ofensa aos arts. 17, da Lei n. 11.033/2004, e 1º e 3º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, sustentando, em síntese, a aplicação do apontado art. 17 fora do âmbito do **REPORTO**, como também a compatibilidade dos regimes de tributação monofásico e não cumulativo.

Com contrarrazões (fls. 988/998e), o recurso especial foi admitido pelo tribunal de origem como representativo de controvérsia (fls. 1.001/1.002e), em conjunto com o REsp n. 1.894.741/RS.

Neste Superior Tribunal, distribuídos os autos ao Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Sua Excelência propôs a afetação dos feitos e o julgamento conforme o rito do art. 1.036 do CPC/2015, o que foi acolhido, por unanimidade, pela 1ª Seção, em 24.05.2021 (fls. 1.045/1.052e).

Superior Tribunal de Justiça

O Ministério Público Federal restituiu os autos sem apreciação do mérito da causa (fls. 1.024/1.028e).

Na presente assentada, o Sr. Ministro Relator apresenta voto desprovido o recurso especial da contribuinte, e propõe a fixação das seguintes teses repetitivas: "*i*) É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003); *ii*) O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO; *iii*) O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003; *iv*) Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos; e *v*) O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica".

Brevemente relatado, passo ao voto.

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

I. A regra constitucional da não cumulatividade do PIS e da Cofins e o fundamento de validade para a incidência monofásica dessas contribuições

A adequada apreciação da pretensão deduzida impõe análise, ainda que sucinta, da disciplina normativa pertinente à regra da não cumulatividade.

Inicialmente, cabe lembrar que a sistemática da não cumulatividade, no texto original da Constituição de 1988, veio expressamente contemplada tão somente para dois impostos submetidos a regime plurifásico: o IPI (art. 153, § 3º, II); e o ICMS (art. 155, § 2º, I).

No entanto, com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, que acrescentou o § 12, ao art. 195 da Constituição da República, estatuiu-se que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, bem como a devida pelo importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, serão não cumulativas.

Constitucionalizou-se, desse modo, a regra da não cumulatividade, tradicionalmente restrita ao IPI e ao ICMS, para as contribuições para o financiamento da seguridade social. Desse modo, a par do já existente regime cumulativo para as contribuições, disciplinado pela Lei n. 9.718/1998, autorizou-se a aplicação da sistemática da não cumulatividade para tais tributos.

Mais não diz o texto constitucional sobre a não cumulatividade das contribuições, diversamente do que faz em relação à aplicação dessa técnica aos impostos mencionados, quando apontado sua disciplina, indicando, inclusive, hipóteses nas quais não há geração de crédito (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I).

Cumprе recordar que, *em relação ao ICMS, tão somente*, o Texto Fundamental proclama que a isenção ou a não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações

ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação (art. 155, § 2º, a).

No que tange à não cumulatividade das contribuições, todavia, evidencia-se ausente regramento preestabelecido no texto constitucional. Diante desse fato, a menos desenvolvida normatividade constitucional em relação à não cumulatividade das contribuições implica em reconhecer, necessariamente, ter sido concedida maior margem de liberdade ao legislador infraconstitucional para estabelecer a sua disciplina.

Posto isso, impende esclarecer que, no que concerne aos impostos e demais tributos cuja materialidade assim se revista, a não cumulatividade representa autêntica aplicação do *princípio constitucional da capacidade contributiva*, visando a impedir que o tributo se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, de prestação dos aludidos serviços e de industrialização de produtos, deixando-os proibitivos.

Dessarte, em relação ao IPI e ao ICMS, a regra da não cumulatividade tem por objetivo evitar a chamada *tributação em cascata*, vale dizer, a incidência de *imposto sobre imposto*, no caso de tributos multifásicos, assim entendidos aqueles exigíveis em operações sucessivas.

Trata-se, portanto, de um *sistema de créditos* que poderá ser usado como forma de pagamento do tributo. O contribuinte deve subtrair da quantia devida a título desses impostos o(s) crédito(s) acumulado(s) na(s) operação(ões) anterior(es).

De outra parte, para tributos de diversa configuração, como a contribuição ao PIS e a Cofins, conquanto também seja a elas aplicável o princípio da capacidade contributiva, por ostentarem materialidade de imposto, a não cumulatividade há de revestir sistema distinto.

Com efeito, cuidando-se de contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, sem, portanto, conexão direta com determinada operação que tenha por objeto produto ou mercadoria, a técnica de não cumulatividade a ser observada refere-se à "base sobre base", isto é,

Superior Tribunal de Justiça

o valor do tributo é apurado mediante a aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e aquelas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).

Por oportuno, cabe remarcar ser da própria natureza do regime de não cumulatividade, seja qual for a sua configuração, a possibilidade de recuperação das despesas com tributos nas operações ou etapas anteriores. Se isso não for possível, ausente o atendimento à não cumulatividade.

Em obediência à previsão constitucional, a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins veio a ser regulamentada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

Noutra quadra, cumpre sublinhar que o regime monofásico de tributação, relativamente às contribuições, encontra fundamento no § 4º do art. 149 da Constituição da República, incluído pela Emenda Constitucional n. 33/2001:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Tal técnica consiste, singelamente, na incidência única da contribuição, com alíquota mais gravosa, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva.

Cuida-se de tendência que vem sendo adotada pelo legislador tributário para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação (produtos de alto valor agregado), por imperativo de praticidade ou praticabilidade tributária, objetivando, além da simplificação e eficiência da arrecadação, o combate à evasão fiscal.

Anote-se que esse regime é semelhante ao da *substituição tributária progressiva* ou "para frente", no qual o responsável antecipa o pagamento do tributo das operações que ainda ocorrerão, com base de cálculo presumida e, caso a operação subsequente não ocorra, caberá a restituição do tributo recolhido antecipadamente.

Na monofasia, diversamente, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será devolvido.

II. Moldura normativa infraconstitucional

A Lei n. 10.147/2000, ao dispor sobre a incidência da contribuição ao PIS e da Cofins nas operações de venda dos produtos que especifica, regulamenta a aplicação do regime monofásico a elas cabível, estabelecendo a fixação de alíquotas majoradas para os industriais e importadores, assim como a alíquota zero para os contribuintes subsequentes (revendedores):

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições [...]; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei n. 12.839/2013)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições [...]: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições [...]: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento,

Superior Tribunal de Justiça

incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

[...]

O mesmo diploma legal, em seu art. 2º, preceitua aplicar-se a alíquota zero à contribuição ao PIS e à Cofins para as vendas realizadas por distribuidores atacadistas, da mesma forma para os varejistas, salvo as empresas optantes pelo SIMPLES:

Art. 2º. São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples.

Extrai-se de tais dispositivos que, com a instituição do regime monofásico da contribuição ao PIS e da Cofins, os importadores e industriais de determinados produtos tornaram-se *responsáveis* pelo recolhimento dessas contribuições incidentes sobre toda a cadeia de produção e consumo, mediante a aplicação de uma alíquota de maior percentual global e, em contrapartida, reduziu-se a zero a alíquota dos revendedores, atacadistas e varejistas nas operações subsequentes.

Consoante o apontado regime jurídico, a receita bruta decorrente da venda desses produtos pelas pessoas jurídicas fabricantes e importadoras e da revenda, no atacado e no varejo, sujeita-se à incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins no regime monofásico, vale dizer, com tributação concentrada na fase inicial, ensejando que apenas as pessoas jurídicas industriais ou importadoras sejam responsáveis pelo pagamento dos tributos devidos, mediante a majoração de sua própria alíquota e a redução a zero do percentual dos demais sujeitos integrantes da cadeia produtiva.

As Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 – simétricas na maioria

Superior Tribunal de Justiça

das disposições –, por seu turno, ao regerem o sistema não cumulativo da contribuição ao PIS e da Cofins, expressamente definem as situações nas quais se mostra possível o creditamento. De igual forma, excluem do direito ao crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição, conforme segue:

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 n. 10.865/2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei n. 11.727/2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei n. 11.787/2008)

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; (Redação dada pela Lei n. 10.865/2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n. 10.865/2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei n. 11.196/2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

Superior Tribunal de Justiça

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei n. 11.488/2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei n. 11.898/2009)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei n. 10.865/2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei n. 10.684/2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei n. 10.865/2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei n. 10.865/2004)

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. (Incluído pela Lei n. 10.865/2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (destaques meus)

A Lei n. 11.033/2004, por sua vez, ao disciplinar, dentre outros

Superior Tribunal de Justiça

temas, o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, instituiu benefícios fiscais como a suspensão da contribuição ao PIS e da Cofins, convertendo-se em operação, inclusive de importação, sujeita à alíquota zero após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do respectivo fato gerador, das vendas e importações realizadas aos beneficiários do REPORTO, consoante a dicção de seu art. 14, § 2º:

Art. 14. Serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e, quando for o caso, do Imposto de Importação - II, as vendas e as importações de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens, no mercado interno, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva na execução de serviços de: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

§ 2º A suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS converte-se em operação, inclusive de importação, sujeita a alíquota 0 (zero) após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do respectivo fato gerador.

[...]

Por seu turno, o art. 17 desse diploma legal assegura a manutenção dos créditos existentes, nos seguintes termos:

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.

Tal preceito, repita-se, assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da Cofins, embora a revenda não seja tributada. Desse modo, permite-se àquele que efetivamente adquiriu créditos dentro da sistemática da não cumulatividade não seja obrigado a estorná-los ao efetuar vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS e da Cofins.

Superior Tribunal de Justiça

Em outras palavras, a norma em destaque revela-se inquestionável quanto à utilização de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins no caso de venda efetuada no regime monofásico, pois garante a manutenção desses créditos pelo vendedor na hipótese de venda de produtos com incidência concentrada.

Cumpra salientar que o multicitado dispositivo não se mostra restrito às operações realizadas com os beneficiários do regime do REPORTE, porquanto ausente essa limitação, além de não vincular as vendas de que trata às efetuadas na forma do art. 14 da lei em comento.

Aliás, conquanto a Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB não permita a manutenção do crédito em tela, vem admitindo que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 se aplica igualmente a outras atividades (cf. Soluções de Consulta COSIT/RFB ns. 218/2014, 355/2017 e 06/2020).

Desse modo, a análise conjunta do art. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, e do comando radicado no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, impõe a conclusão segundo a qual este, por se tratar de dispositivo legal posterior e que regula inteiramente a matéria de que cuidam aqueles, revogou-os, tacitamente, a teor do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB.

Assim, a vedação legal então existente para a utilização de créditos na tributação monofásica foi afastada por dispositivo legal que expressamente autoriza o crédito de contribuição ao PIS e de Cofins na hipótese.

De fato, não se pode negar que a partir da vigência do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 os contribuintes atacadistas ou varejistas de quaisquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica fazem jus ao crédito relativo à aquisição desses produtos, em sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade aplicável às contribuições, estampada no art. 195, § 12, que há de ser prestigiada, dela extraindo-se sua máxima eficácia.

Se, no regime monofásico, todos os demais elos da cadeia produtiva, à exceção do produtor ou importador – responsáveis pelo

Superior Tribunal de Justiça

recolhimento do tributo a uma alíquota mais gravosa – ficam desobrigados do recolhimento porque, sobre a receita por eles auferida, aplica-se a alíquota zero, tal fato não obsta que essas contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas, como expressamente assegura o art. 17 da Lei n. 11.033/2004.

Acrescente-se a recente manifestação do órgão central da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB no sentido de que "o sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa" das contribuições em análise, premissa essa registrada na Solução de Consulta COSIT n. 06/2020, que, outrossim, não observa, em nítido confronto com a legalidade, a revogação da vedação legal então existente para a utilização de créditos na tributação monofásica:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO
E RESSARCIMENTO.*

O sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de produtos sujeitos à concentração tributária, que apure a Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, "b", c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep regularmente apurados e vinculados a vendas posteriores sujeitas à alíquota zero, mesmo no caso de produtos sujeitos à concentração tributária, são passíveis de compensação e de ressarcimento, de

Superior Tribunal de Justiça

acordo com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 c/c o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

[...]

(DOU de 11.02.2020, seção 1, p. 35 - destaquei).

Nessa linha, sublinho que a Fazenda Nacional, conquanto discorde da pretensão dos particulares, *reconhece o sistema da monofasia como compatível com a técnica da não cumulatividade em relação a um mesmo contribuinte:*

[...] até porque poderia haver cumulatividade em relação a outros custos essenciais ou em decorrência da comercialização concomitante de produtos outros.

*É certo que o legislador tributário entendeu, **num primeiro momento**, que o regime não cumulativo da PIS (e também da COFINS) seria totalmente incompatível com a incidência monofásica das contribuições, tendo assim justificado a exclusão dos setores submetidos à incidência única na exposição de motivos da MP 66/02 (convertida na Lei 10.637/02, que instituiu o regime não cumulativo do PIS). Mas o pensamento evoluiu e, pouco tempo depois, mais precisamente a partir de maio de 2004, por força da Lei 10.865/04, a incompatibilidade ruiu com a revogação da redação originária do art. 3, I, que vedava o creditamento em relação à aquisição de produtos submetidos à incidência concentrada.*

(Memorial distribuído após a vista coletiva nos EREsp n. 1.768.224/RS, destaque do original, p. 04).

Observe-se que o óbice identificado pelo Fisco diz com a suposta proibição trazida pela lei, afastando-se do fundamento central abraçado por alguns julgados deste Superior Tribunal de Justiça, exatamente o relativo à ausência do pressuposto lógico da cumulação, observado na não cumulatividade.

Ademais, a orientação aqui explicitada mostra-se consentânea com o teor do *princípio da capacidade contributiva* (art. 145, § 1º, CR), aplicável às contribuições cuja materialidade revista a natureza de imposto, como é o caso do PIS e da Cofins.

Visto o regramento aplicável à controvérsia, impende delinear o

quadro jurisprudencial pertinente.

III. Panorama jurisprudencial

Embora a 2ª Turma adote orientação contrária à obtenção de crédito, a partir da vigência do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, pelos contribuintes atacadistas ou varejistas de produtos sujeitos à tributação monofásica de PIS e da Cofins, concernente à aquisição desses bens (e.g. AgInt no AREsp n. 1.546.267/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 18.05.2020, DJe 20.05.2020), a 1ª Turma, ao examinar o tema, por maioria, assentou entendimento diverso, o qual vem sendo por ela reiterado desde 2017:

PROCESSUAL. CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI N. 11.033/04, QUE INSTITUIU O REGIME DO REPORTE. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO.

I - O sistema monofásico constitui técnica de incidência única da tributação, com alíquota mais gravosa, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva. Na monofasia, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será devolvido.

II - O benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTE, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).

III - O fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota maior, não é óbice para que os contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas.

IV - Agravo Regimental provido.

(AgRg no REsp 1.051.634/CE, de minha relatoria para o

acórdão, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 27/04/2017)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI N. 11.033/2004, QUE INSTITUIU O REGIME DO REPORTO. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO. PRECEDENTE DA PRIMEIRA TURMA NO AGRG NO RESP N. 1.051.634/CE.

1. A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no Recurso Especial n. 1.051.634/CE (Rel. Min. Sérgio Kukina. Rel. p/ acórdão Ministra Regina Helena Costa, Dje 27/4/2017) entendeu que o benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/2004).

2. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1.588.985/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2020, DJe 03/11/2020)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI 11.033/2004, QUE CRIOU O REGIME DO REPORTO. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Discute-se a possibilidade, ou não, do creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS quando se enquadrar na sistemática monofásica de recolhimento de tributos, nos termos da Lei 11.033/2004.

2. Em primeiro lugar, a interpretação literal e topográfica do art. 17 da Lei 11.033/2004 revela que o legislador não se referiu ao REPORTO, embora o tenha feito no caput de cada um dos arts. 13 a 16 da referida lei, donde se conclui que o benefício em

Superior Tribunal de Justiça

apreço não pode ser restrito aos participantes desse regime tributário. Cumpre observar, ademais, como sua própria ementa evidencia, que a Lei 11.033/2004 tratou de diversos temas sem, contudo, separá-los em seu texto de forma estanque, não se podendo dizer, portanto, que o art. 17 alcança só e somente os participantes do REPORTO.

3. Em segundo lugar, a teor do item 19 da exposição de motivos da MP 206/2004, que deu origem à Lei 11.033/2004, as disposições do art. 16 (atual art. 17) visam a esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS. Essas dúvidas, por questão de lógica, não se referem – e não podem se referir – apenas ao REPORTO, uma vez que ele foi criado juntamente com o benefício fiscal contido no art. 17. Como esclarecer dúvidas sobre algo que acaba de ser criado? Tais dúvidas, como expressamente consignado na Exposição de Motivos, dizem respeito à interpretação da legislação do PIS/COFINS, que, obviamente, é diferente da legislação do REPORTO e muito mais ampla do que ela.

4. Outrossim, o item 13 dessa mesma Exposição de Motivos excluiu o citado art. 16 da MP 206/2004 do conjunto de dispositivos que tratam do REPORTO (arts. 12 a 15 da MP 206/2004, atuais 13 a 16 da Lei 11.033/2004).

5. Em terceiro lugar, pelos critérios sistemático e teleológico de interpretação, é possível concluir que o art. 17 da Lei 11.033/2004 revogou tacitamente o art. 3º., I, b das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que estabeleceram o regime não cumulativo do PIS/COFINS, uma vez que o direito de manutenção dos créditos concedidos pelo legislador objetivou reduzir a carga tributária das pessoas jurídicas que operam no sistema monofásico.

6. Note-se que a não cumulatividade dessas contribuições é distinta daquela observada no IPI e no ICMS, em que a possibilidade de creditamento vincula-se ao quantum recolhido nas operações anteriores. No caso do PIS/COFINS, o legislador ordinário adotou a técnica consistente na enumeração de diversos tipos de créditos que poderão ser descontados do montante do tributo a ser recolhido, de modo que não há relação entre os créditos concedidos e a incidência dessas contribuições nas operações anteriores, o que evidencia não haver incompatibilidade entre a incidência monofásica e o creditamento - na verdade, desconto - diversamente do quanto fincado nos precedentes desta Corte.

7. Essas são, portanto, as razões pelas quais se entende que a manutenção dos créditos de PIS/COFINS prevista no art. 17 da Lei 11.033/2004 aplica-se a todas as pessoas jurídicas, independente de elas estarem ou não submetidas ao regime tributário do REPORTO e ao sistema monofásico de recolhimento dessas contribuições. Precedentes: AgInt no AgInt no REsp. 1.446.150/RS, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 18.11.2019; AgInt no REsp. 1.370.859/RJ, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 6.9.2019; REsp. 1.740.752/BA, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 25.9.2018.

8. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1.439.215/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2020, DJe 04/12/2020)

Cabe destacar que a 2ª Turma desta Corte, conquanto mantido o dissenso relativo à questão central do presente recurso, realinhou a sua jurisprudência para definir que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 tem aplicação fora do regime de REPORTO, podendo, em tese, alcançar qualquer contribuinte:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. INCIDÊNCIA QUE NÃO SE RESTRINGE AO REPORTO. NECESSIDADE DE REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ QUANTO AO PONTO. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVO. APLICAÇÃO DO ART. 2º, § 1º, III, IV E V; E ART. 3º, I, "B" DA LEI N. 10.637/2002 E DA LEI N. 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO SALVO DETERMINAÇÃO LEGAL EXPRESSA QUE SOMENTE PASSOU A EXISTIR EM 24.6.2008 COM A PUBLICAÇÃO DO ART. 24, DA LEI N. 11.727/2008.

1. O art. 17, da Lei 11.033/2004, e o art. 16, da Lei n. 11.116/2005, não são de aplicação exclusiva ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO. Necessidade de revisão da jurisprudência do STJ, pois equivocados quanto ao ponto os precedentes: [...]

[...]

3. *Recurso especial não provido com o alerta para a necessidade de revisão da jurisprudência desta Casa, conforme item "1".*

(REsp 1.267.003/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2013, DJe 04/10/2013 - destaquei).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. SAÍDA SUBMETIDA À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AOS ARTS. 489 e 1.022 DO CPC/2015. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado contra a autoridade coatora Delegado da Receita Federal do Brasil, objetivando ao reconhecimento do direito líquido e certo ao creditamento em razão de aquisições de produtos sob tributação monofásica a título de contribuição ao PIS e de COFINS em situação de saída submetida à alíquota zero. Na sentença, a ordem foi denegada. No Tribunal de origem, a sentença foi mantida.

II - [...]

III - Apesar de a norma contida no art. 17 da Lei n. 11.033/2004 não possuir aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO), as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas à contribuição ao PIS 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. Assim, não se aplica, em razão da incompatibilidade de regimes e da especialidade normativa, o disposto nos arts. 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: AgInt no AREsp 1.546.267/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 20/5/2020; REsp 1.806.338/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 11/10/2019; AgInt no REsp 1.772.957/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 14/5/2019.

IV - Recurso especial improvido.

(REsp 1.879.254/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020 - destaquei).

Em 2021, esta 1ª Seção, ao julgar embargos de divergência, pacificou o entendimento sobre a matéria, tendo ficado vencida, na ocasião, na companhia do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, cujos acórdãos foram assim sumariados:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REVENDA DE MERCADORIAS. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. *Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC (Enunciado n. 3 do Plenário do STJ).*

2. *No regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar.*

3. *Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior.*

4. *"Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias" (STF, RE 762892 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, DJe-070).*

5. *A regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador, não sendo a hipótese dos autos, nos termos do que estabeleceu o item 8 da Exposição de Motivos da MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, que dispôs, de forma clara, que os contribuintes tributados em regime monofásico estariam excluídos da incidência não cumulativa do PIS/PASEP.*

6. *O benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS.*

7. *A técnica da monofasia é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, e objetiva o combate à evasão fiscal,*

sendo certo que interpretação contrária, a permitir direito ao creditamento, neutralizaria toda a arrecadação dos setores mais fortes da economia.

8. Embargos de divergência desprovidos.

(EDv nos EAREsp 1.109.354/SP e EREsp 1.768.224/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgados em 14/04/2021, DJe 12/05/2021 - destaquei)

Fixadas as premissas normativa e jurisprudencial, prossigo com a proposição das teses e a aplicação do posicionamento sustentado ao presente caso.

VI. Proposição das teses a serem firmadas

Dessarte, proponho as seguintes teses para efeito do art. 1.036 do CPC/2015, e 104-A, III, do RISTJ: **i) O benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTE, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/2004); e ii) O fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento – à exceção do produtor ou importador responsáveis por recolherem o tributo a uma alíquota maior –, não é óbice para que os contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas.**

Ausentes os requisitos do art. 927, § 3º, do CPC/2015, revela-se desnecessária a modulação dos efeitos do presente julgamento.

VI. Solução do caso concreto (recurso especial da contribuinte)

Nesse contexto, a adoção da tese segundo a qual não haveria direito a creditamento, por aplicação do princípio da não cumulatividade, na

Superior Tribunal de Justiça

hipótese de incidência monofásica do PIS e da Cofins, porquanto ausente, nesse caso, o pressuposto da cumulação, esbarraria – com a licença dos que abraçam entendimento diverso –, na lógica do regime monofásico de tais contribuições, que exhibe mecanismo de incidência concentrada da tributação, com alíquota em patamar superior, desonerando-se as demais etapas da cadeia produtiva.

Noutro giro, na monofasia, consoante o exposto, o contribuinte é único; e o tributo pago, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será reavido.

Outrossim, o benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e de Cofins, ainda que as vendas e revendas efetuadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é, indubitavelmente, extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO, por categórica imposição legal (art. 17 da Lei n. 11.033/2004).

Acrescente-se, uma vez mais, que o fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo pagamento do tributo a uma alíquota maior, não se revela como entrave para a manutenção dos créditos das aquisições efetuadas pelos contribuintes.

Tal entendimento, evidentemente, não desnatura a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à Cofins e à contribuição ao PIS.

Não obstante, reitera-se que a Corte de origem afastou a possibilidade de creditamento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS dentro do sistema de tributação monofásica, por reputar a pretensão incompatível com a monofasia, bem como pela inaplicabilidade do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, o qual se destinaria somente ao REPORTO, conforme segue (fls. 881/882e):

O direito ao crédito de PIS/COFINS não é admitido no caso de aquisição de mercadorias sujeitas à tributação monofásica.

[...]

A lei não permite o direito ao crédito justamente pelo fato de os referidos produtos ficarem sujeitos à tributação monofásica. As contribuições ao PIS/COFINS são recolhidas apenas pelos produtores, distribuidores ou importadores, reduzindo-se para zero a alíquota incidente sobre as receitas auferidas com as vendas efetuadas pelos comerciantes varejistas.

Nada justifica o crédito na aquisição de produtos sujeito à tributação monofásica porque nas vendas efetuadas pela parte autora a alíquota é zero.

Sequer haveria alíquota e base de cálculo previstas em lei para calcular o crédito, sendo certo que não cabe ao Poder Judiciário, na ausência de lei específica exigida pelo art. 150, § 6º, da Constituição Federal, mesclar normas tributárias para criar crédito presumido em favor do contribuinte.

[...]

Na verdade, o art. 17 da Lei 11.033/04 trata dos créditos na aquisição e venda de mercadorias que não estão sujeitas à tributação monofásica, que é um regime especial de apuração que não pode ser misturado com o sistema não cumulativo, a fim de outorgar ao contribuinte benefício tributário incompatível com a ordem jurídica.

Assim, apenas no caso de o contribuinte adquirir mercadoria sujeita à incidência de PIS/COFINS cuja tributação não seja monofásica é que poderá utilizar o crédito vinculado à operação, ainda que as suas vendas sejam efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. (destaquei)

Portanto, diante das teses ora propostas e nos termos do art. 255, § 5º, do RISTJ, impõe-se a *reforma* do acórdão recorrido.

Por fim, no que tange aos honorários advocatícios, da conjugação dos Enunciados Administrativos ns. 3 e 7, editados em 09.03.2016 pelo Plenário desta Corte, depreende-se que as novas regras relativas ao tema, previstas no art. 85 do Código de Processo Civil de 2015, serão aplicadas apenas aos recursos sujeitos à novel legislação, tanto nas hipóteses em que o novo julgamento da lide gerar a necessidade de fixação ou modificação dos ônus da sucumbência anteriormente distribuídos quanto em relação aos honorários recursais (§ 11).

Além disso, vislumbrando o nítido propósito de desestimular a

Superior Tribunal de Justiça

interposição de recurso infundado pela parte vencida, entendo que a fixação de honorários recursais, em favor do patrono da parte recorrida, está adstrita às hipóteses de não conhecimento ou improvemento do recurso.

Quanto ao momento em que deva ocorrer o arbitramento dos honorários recursais (art. 85, § 11, do CPC/15), afigura-se-me acertado o entendimento segundo o qual incidem apenas quando esta Corte julga, pela vez primeira, o recurso, sujeito ao Código de Processo Civil de 2015, que inaugure o grau recursal, revelando-se indevida sua fixação em agravo interno e embargos de declaração.

Registre-se que a possibilidade de fixação de honorários recursais está condicionada à existência de imposição de verba honorária pelas instâncias ordinárias, revelando-se vedada aquela quando esta não houver sido imposta.

In casu, impossibilitada a majoração de tais honorários, nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015, porquanto não houve anterior fixação de verba honorária.

Posto isso, com a vênua do Sr. Relator e da maioria já firmada no julgamento dos EDv nos EAREsp n. 1.109.354/SP e EREsp n. 1.768.224/RS, dele **divirjo** para **dar provimento** ao recurso especial, nos termos da fundamentação exposta.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2020/0237508-4

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.895.255 / RS

Número Origem: 50069132520194047104

PAUTA: 27/04/2022

JULGADO: 27/04/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : COMERCIO E TRANSPORTE DE COMBUSTIVEIS POLLOM LTDA

ADVOGADOS : FRANCIEL MUNARO - RS057167

HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por maioria, vencida a Sra. Ministra Regina Helena Costa, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Gurgel de Faria, Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Francisco Falcão e Og Fernandes.