



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10120.721276/2014-26  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-009.349 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de outubro de 2021  
**Recorrente** REAL DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2009, 01/01/2010 a 31/12/2010

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

Também para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº. 10.833/2003.

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2009, 01/01/2010 a 31/12/2010

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

Também para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº. 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles (relator), Hélcio Lafetá Reis, Mara Cristina Sifuentes e Laércio Cruz Uliana Junior, que lhe negaram provimento. O conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior votou pelas conclusões. Designado para a redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente substituto

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Presidente substituto), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1226 a 1240) interposto em 17/07/2019 contra decisão proferida no Acórdão 02-93.579 - 6ª Turma da DRJ/BHE, de 25 de junho de 2019 (e-fls. 1190 a 1198), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Trata este processo administrativo de Autos de Infração relativos à Contribuição para o PIS/Pasep, código de receita 6656, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, código de receita 5477, apurados no regime de não-cumulatividade. Os lançamentos se referem ao período de apuração de 01/04/2009 a 30/09/2009 e 01/01/2010 a 31/12/2010 (2º e 3º trimestres de 2009 e o ano calendário de 2010), e formalizam as exigências a seguir discriminadas, com valores expressos em reais:

	Não cumulativo	
	Cofins (5477)	PIS/Pasep (6656)
<b>Contribuição</b>	586.590,99	127.351,96
<b>Juros (calculados até 02/2014)</b>	210.761,01	45.757,32
<b>Multa</b>	439.943,25	95.513,99
<b>Total</b>	1.237.295,25	268.623,27
<b>Total do processo</b>	1.505.918,52	

Os lançamentos decorrem da execução de procedimento fiscal delimitado no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0120100.2012.00082.

O escopo da fiscalização teve como objetivo verificar a validade dos créditos de PIS/Cofins não cumulativos - mercado interno, pleiteados pelo contribuinte em diversos pedidos de ressarcimento eletrônico (PER). O resultado dessa análise está sintetizado na tabela abaixo (fl. 1159):

Crédito/ Tributo	Trimestre/Ano	Nº do PER	Nº do Processo do PER	Valor Solicitado (R\$)	Valor Não Comprovado (R\$)	Valor Deferido (R\$)
COFINS	2º TRIM/2009	21270.97102.301009.1.1.11-6085	10120.900170/2012-25	57.874,10	57.874,10	0,00
COFINS	3º TRIM/2009	17416.65663.301009.1.1.11-6268	10120.900171/2012-70	273.018,84	273.018,84	0,00
COFINS	4º TRIM/2010	03082.00254.290411.1.5.11-4470	10120.900173/2012-69	158.291,97	143.783,09	14.508,88
<i>Total COFINS</i>				<i>489.184,91</i>	<i>474.676,03</i>	<i>14.508,88</i>
PIS	2º TRIM/2009	35124.77260.301009.1.1.10-0275	10120.900168/2012-56	12.564,77	12.564,77	0,00
PIS	3º TRIM/2009	01216.84254.301009.1.1.10-5092	10120.900169/2012-09	59.273,82	59.273,82	0,00
PIS	4º TRIM/2010	05127.60102.290411.1.5.10-2309	10120.900172/2012-14	34.366,04	31.216,09	3.149,95
<i>Total PIS:</i>				<i>106.204,63</i>	<i>103.054,68</i>	<i>3.149,95</i>

Da análise dos PER acima relacionados, a fiscalização constatou a insuficiência de créditos e lançou de ofício os valores devedores através do presente lançamento.

Passa-se à descrição do procedimento fiscal conforme o Relatório Fiscal de Auditoria do Crédito (fls. 2 a 57).

### I - Do procedimento fiscal

A fiscalizada atua no ramo de comércio atacadista de mercadorias em geral, com destaque para produtos de perfumaria, de toucador, cosméticos e de higiene pessoal.

A fiscalização afirma que os PER estão em consonância com os Dacons. Esses, por sua vez, estariam amparados pelos arquivos digitais entregues pelo contribuinte.

No entanto, houve incorreção na apuração dos valores de crédito a título de Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (linha 07 da Ficha 16A do Dacon).

O contribuinte separou corretamente os valores dessa rubrica nas colunas "Valor Tributado no Mercado Interno" e "Valor Não Tributado no Mercado Interno" nos Dacons retificadores. Isso porque entre 60% e 70% dos bens comercializados pela empresa no período referem-se a produtos sujeitos à tributação concentrada (regime monofásico), com alíquota zero nas vendas realizadas por pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou importador, nos termos do inciso I do art. 1º, e art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000.

Segundo a fiscalização, "depreende-se que a retificação dos DACON teve por intuito separar os valores de crédito referente às despesas de frete de venda na proporção das receitas tributadas e não tributadas a ele vinculadas."

Entretanto, as despesas com fretes referentes a produtos monofásicos não geram direito a crédito de PIS/Cofins não cumulativo. Em outras palavras, as despesas de fretes de venda de produtos monofásicos não podem compor nenhuma das colunas de crédito da Linha 07 das Fichas 06A e 16A do Dacon.

Afirma a fiscalização que "seguindo ainda a técnica de tributação concentrada, por força da Lei nº 10.147, de 2000 (art. 2º, caput, e § único), foram reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador [...]. Logo, as receitas auferidas pelos comerciantes varejistas ou atacadistas (caso do contribuinte em tela), são tributadas à alíquota zero, vedando-se-lhes, de outra parte, o direito a crédito relativamente à sua aquisição (art. 3º, inciso I, alínea "b", das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, na redação dada pelas Leis nº 10.865, de 2004, e nº 11.787, de 2008)."

Da análise da escrituração fiscal, conclui-se que o contribuinte não se creditou na aquisição dos bens. Tampouco ofereceu à tributação os valores faturados na revenda desses produtos. Ambos os procedimentos estão corretos na sistemática de tributação concentrada.

A divergência ocorre no aproveitamento de créditos referentes ao frete na operação de venda dos produtos monofásicos. Tal creditamento carece de previsão legal, ainda que tal dispêndio tenha sido suportado pelo vendedor, nos termos da alínea b do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

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

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

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

*[Referência]*

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

*§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:*

*[...]*

***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;***

Segundo a fiscalização, "a possibilidade de apuração de créditos sobre os fretes incorridos nas vendas dos bens revendidos hospeda-se no inciso IX, do mesmo citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em permissivo que também se aplica ao PIS. A redação é bastante clara: os créditos permitidos são aqueles relacionados aos fretes nas operações de venda dos produtos relacionados nos incisos I e II do mesmo artigo, o que coloca de fora desse universo, portanto, os produtos sujeitos à tributação concentrada como excepcionados literalmente pela alínea "b" do inciso I."

Assim, a autoridade fiscal glosou os créditos tomados em relação às "Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda" na revenda de produtos do regime monofásico e ajustou o crédito por meio do método de rateio proporcional.

Por fim, emitiu despacho decisório indeferindo o pedido de ressarcimento e não homologando a declaração de compensação vinculada.

Após o encontro de contas dos débitos e créditos do contribuinte, constatou-se saldo devedor de PIS/Cofins em diversos períodos. Em razão disso, a autoridade fiscal constituiu de ofício os valores devidos através do presente lançamento.

## II – Da impugnação

Cientificado da autuação em 26/02/2014, o contribuinte apresentou impugnação em 19/03/2014, alegando em síntese, o que se segue:

- A autoridade fiscal se equivoca ao interpretar o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que a referência aos incisos I e II contida no dispositivo serviu apenas para esclarecer que o frete pago no transporte de mercadorias vendidas enseja o creditamento, independente de ter ocorrido tributação das receitas de venda.
- Afirma que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, reforça o direito ao aproveitamento de créditos de despesas com frete, uma vez que permite a manutenção dos créditos nas vendas com suspensão, isenção ou alíquota zero.
- O art. 2º da Lei nº 10.147, de 2001, reduziu para zero as alíquotas da Contribuição para o PIS e da Cofins sobre os produtos comercializados pela empresa.
- Logo, havendo permissivo para manter os créditos de produtos vendidos com alíquota zero, há que se reconhecer o direito da requerente.
- Alega que o legislador vedou a apropriação de créditos na aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada, mas não vedou a tomada de créditos nas operações de comercialização vinculadas a eles quando da saída tributada à alíquota zero.
- Aduz ainda que o legislador abriu caminho para a manutenção de crédito mesmo quando a compra for desonerada e a venda for onerada, a teor do que dispõe o art. 3º, §2º, II da Lei nº 10.833, de 2003.
- Reforça que a sistemática da não cumulatividade do PIS/Cofins não comporta exceções, uma vez que é direito do contribuinte creditar-se de todos os custos e despesas necessárias à geração de receita, nos termos do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR).
- Cita jurisprudência do CARF e doutrina.
- Nos pedidos, requer seja julgado improcedente o lançamento ora requerido.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 02-93.579 - 6ª Turma da DRJ/BHE, resultou em uma decisão de improcedência da Impugnação, com a manutenção do crédito tributário exigido, tendo a referida decisão se ancorado nos seguintes fundamentos: (a) que, em virtude do princípio da legalidade, que norteia os atos da Administração Pública, à autoridade julgadora administrativa não é dado descumprir dispositivos legais vigentes, sob pena de responsabilidade funcional; (b) que as teses doutrinárias suscitadas pela defesa não têm efeito vinculante para a Administração Pública, em razão de inexistir legislação que lhes atribua eficácia normativa; (c) que as decisões do CARF apresentadas não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo; (d) que o legislador ordinário, pretendendo dar efetividade ao mecanismo da não cumulatividade estabelecido pela CF/1988, relacionou extensivamente todos os dispêndios, gastos e desembolsos que geram créditos passíveis de desconto; (e) que o crédito passível de aproveitamento via desconto tem sua origem na própria legislação e não no montante já recolhido; (f) que a sistemática da não cumulatividade está organizada nas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, desde a composição da base de

cálculo, as exclusões admitidas, até a geração de créditos, não sendo possível ao intérprete alargar conceitos a fim de ver a geração de créditos admitida para outros dispêndios que não aqueles textualmente relacionados nesses normativos; (g) que não é possível entender como fonte de crédito de não cumulatividade todo e qualquer dispêndio que concorre para a percepção do faturamento; (h) que a possibilidade de apuração de créditos sobre fretes desembolsados em operações de venda deve ser buscada no próprio texto legal; (i) que o texto legal é bastante claro na vedação que faz à apuração de créditos sobre despesas com fretes e armazenamento incorridos na revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica, ainda que tais dispêndios tenham sido suportados pelo vendedor; (j) que os créditos permitidos são aqueles relacionados aos fretes nas operações de venda dos produtos relacionados nos incisos I e II do mesmo artigo, quando suportados pelo vendedor, o que coloca de fora desse universo, portanto, os produtos sujeitos à tributação concentrada, excepcionados literalmente pela alínea “b” do inciso I do art. 3º; (k) que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, pressupõe que os créditos a serem mantidos são aqueles apurados em conformidade com a legislação, o que não é o caso dos pretendidos créditos sobre fretes nas vendas de produtos submetidos à tributação concentrada, cuja apropriação foi expressamente vedada pelo inciso IX c/c inciso I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; e (l) que o tema em litígio encontra-se atualmente pacificado no âmbito da Receita Federal do Brasil a partir da edição da Solução de Divergência Cosit nº 02, de 2017.

Cientificada da decisão da DRJ em 02/07/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 1223), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 17/07/2019 (Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 1224), argumentando, em síntese, que: (a) a expressão “nos casos dos incisos I e II”, contida no art. 3º do inciso IX da Lei nº 10.833/2003, não veda o aproveitamento do crédito glosado no lançamento, ela serve apenas para esclarecer que o frete pago no transporte de mercadorias vendidas (sujeitas ou não à substituição tributária), quando suportado pelo vendedor, dá direito ao aproveitamento de crédito; (b) o Acórdão 9303-004.310 vai no sentido de reconhecer o crédito relativo ao frete na operação de venda de produto sujeito à tributação concentrada; (c) o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, para o qual as vendas com suspensão, isenção ou alíquota zero não obstam a manutenção do crédito, reforça o direito ao aproveitamento do crédito sobre frete; (d) os produtos comercializados pela empresa, segundo designação contida no art. 2º, da Lei nº 10.147/2001, são submetidos à alíquota zero; (e) o legislador obistou o aproveitamento de créditos sobre os produtos submetidos à tributação monofásica, porém, foi mantido o direito ao aproveitamento em relação aos gastos a eles vinculados, quando a saída desses produtos for tributada a alíquota zero; (f) a receita auferida pelo prestador dos serviços de transporte em questão se submete à tributação, independentemente de os produtos transportados serem ou não tributados; (g) a restrição aos créditos se aplica quando os serviços forem prestados por pessoas físicas (art. 3º, § 2º, inciso I), quando a aquisição for desonerada de tributação (art. 3º, § 2º, inciso II), ou quando o contribuinte for submetido a regime misto, ou seja, estiver, concomitantemente, sujeito aos regimes cumulativo e não cumulativo (art. 3º, §§ 7º e 8º); (h) mesmo quando a compra for desonerada sob a forma de isenção, mas a venda for onerada, o legislador abriu caminho para manutenção do crédito, a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; (i) todas as receitas auferidas pela Recorrente são submetidas ao regime não cumulativo, porém, parte delas é tributada a alíquota zero, segundo dispõe o art. 2º, da Lei nº 10.147/2001; (j) a sistemática da não cumulatividade não comporta as exceções impostas pelo Autuante, pois, como cediço, os créditos a que o contribuinte tem direito deve incidir sobre todos os custos e despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou geradora de receitas; e (k) o serviço de transporte, independentemente da forma de tributação das mercadorias transportadas, é onerado das

contribuições de PIS/PASEP e COFINS, de tal forma que não admitir o aproveitamento desse crédito na etapa subsequente importa em restringir o regime não cumulativo para impor ao contribuinte a incidência em cascata.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

### **Do crédito sobre o frete na operação de venda – tributação concentrada**

Conforme relatado, a recorrente atua no ramo de comércio atacadista de mercadorias em geral, com boa parte de seus negócios voltada para a revenda de produtos de perfumaria, de toucador, cosméticos e de higiene pessoal, produtos esses sujeitos à tributação concentrada (monofásica) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Dentro dessa sistemática, esses produtos sofrem uma única tributação em relação às Contribuições, sendo os importadores e os produtores os responsáveis pelo seu recolhimento. Os demais elos da cadeia de comércio, como é o caso da recorrente, não recolhem qualquer Contribuição sobre a receita bruta decorrente da revenda desses produtos, uma vez que a Lei nº 10.147, de 2000, com as alterações posteriores, reduziu as alíquotas a zero.

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 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; 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 nº 12.839, de 2013)

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

.....

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 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)

.....

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.

Não havendo Contribuição a ser recolhida pela revenda desses produtos, a discussão se volta para o aproveitamento de créditos. E no presente processo, de forma específica, essa discussão está restrita à possibilidade de aproveitamento de crédito sobre o frete na operação de venda, objeto de glosa por parte da fiscalização.

De forma bastante sucinta, o argumento da fiscalização para sustentar a glosa promovida foi de que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável ainda à Contribuição para o PIS/Pasep por força do disposto no art. 15 da mesma Lei, “é bastante claro na vedação que faz à apuração de créditos sobre despesas com fretes e armazenamento incorridos na revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica, ainda que tais dispêndios tenham sido suportados pelo vendedor”.

Para a fiscalização, “os créditos permitidos são aqueles relacionados aos fretes nas operações de venda dos produtos relacionados nos incisos I e II do mesmo artigo, o que coloca de fora desse universo, portanto, os produtos sujeitos à tributação concentrada como excepcionados literalmente pela alínea “b” do inciso I”.

A recorrente, por sua vez, sustenta que “a expressão “nos casos dos incisos I e II”, contida no art. 3º do inciso IX (sic!) da Lei nº 10.833/2003, não veda o aproveitamento do crédito glosado no lançamento, ela serve apenas para esclarecer que o frete pago no transporte de mercadorias vendidas (sujeitas ou não à substituição tributária), quando suportado pelo vendedor, dá direito ao aproveitamento de crédito”. Em outras palavras, “referida expressão não consiste em restrição ao aproveitamento de créditos, mas está apenas vinculada a despesa com o transporte de mercadorias e insumos”.

Em processo que tratava dessa mesma matéria, julgado nesta turma em 27/07/2021, restou reconhecido, por maioria de votos, o direito ao aproveitamento de crédito sobre o frete na operação de venda de produtos sujeitos à tributação concentrada das Contribuições, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS. COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

É válido descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda no regime monofásico de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas, quando a despesa for suportada pelo vendedor, nos termos do artigo 3º, inciso IX das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003.

(Acórdão 3201-008.780, de 27/07/2021 – Processo nº 10580.903428/2012-28 – Relatora: Mara Cristina Sifuentes – Redator designado: Márcio Robson Costa)

Não obstante eu ter acompanhado a divergência no referido julgamento, o exame mais detido da matéria para elaboração deste voto me fez rever essa posição, de tal forma que acabei firmando convicção em sentido contrário.

Para que as razões possam ser bem compreendidas, vejamos inicialmente o que dispõe o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que a fiscalização interpreta como uma vedação e a recorrente interpreta como uma autorização para o aproveitamento de crédito:

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

.....

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Quando do julgamento do processo 10580.903428/2012-28, fiz uma interpretação de que o inciso IX, quando remete aos “casos dos incisos I”, estaria se referindo à revenda de qualquer produto adquirido para esse fim, e não apenas à revenda dos bens adquiridos que estão aptos a gerar crédito das Contribuições. E não estão aptos a gerar crédito das Contribuições, nos termos do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os produtos adquiridos sujeitos à substituição tributária (alínea “a”) e à tributação concentrada (alínea “b”):

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

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

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

É dessa forma que defendeu a recorrente e é nessa mesma linha que foi o voto vencedor proferido pelo i. Conselheiro Márcio Robson Costa, que reproduziu excerto do voto condutor do Acórdão 3402-002.520, de lavra do i. Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, e o qual também reproduzo:

Com efeito, segundo se colhe da decisão recorrida, houve o entendimento de que, considerando que haveria a restrição ao desconto de créditos sobre a aquisição, para revenda, de produtos sujeitos a incidência monofásica das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, e, considerando estarem os fretes nas operações de venda vinculados à entrega destes mesmos produtos monofásicos, igualmente não poderia haver o desconto de créditos, eis que o dispositivo em questão (inciso IX, do art. 3º), reporta-se ao frete na operação de venda “nos casos dos incisos I e II”. Portanto, no entendimento da decisão de piso, se pelo teor do inciso I do art. 3º, da Lei de regência, não houver o direito ao crédito, igualmente não haverá o direito ao crédito sobre o frete na operação de venda.

Tenho, no entanto e com a devida vênia dos julgadores da regional, que no caso em concreto a interpretação que foi dada ao preceito legal não é a que melhor atende às normas de hermenêutica e mesmo à sistemática não cumulativa da contribuição, havendo fundamentos para concluir de modo diversos, como passo a expor.

Inicialmente, porque as empresas que dedicam-se à revenda de produtos sujeitos a incidência monofásica fazem parte daquelas pessoas jurídicas que sujeitam-se à não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, pois que as receitas provenientes da comercialização de tais produtos são tributadas, porém, em função do regime de tributação concentrado pelo qual se aumenta a alíquota no fabricante ou

importador, reduzindo-a a zero nos distribuidores atacadistas ou nos varejistas (caso da Recorrente).

Assim, as revendas (distribuidores e atacadistas) de produtos monofásicos estão sujeitas a não cumulatividade, embora as receitas sejam tributadas à alíquota zero. Por tal razão, têm direito ao desconto dos créditos permitidos pela legislação, arrolados nos incisos III e seguintes do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Cabe pontuar que quanto aos incisos I e II, do mesmo diploma, tratam-se dos créditos sobre os produtos para revenda, aqui analisados, e os bens e serviços utilizados como insumo (inc. II), os quais igualmente devem conceder o crédito, nas hipóteses legais pertinentes e de acordo com a atividade de cada contribuinte em particular, já que componentes da sistemática não cumulativa. Neste caso em particular, não estamos lidando com insumos, previsto no inciso II, já que o contribuinte não desenvolve atividade industrial ou de prestação de serviços.

Pois bem, tenho que quando o inciso I do art. 3º em questão veda o direito ao desconto de créditos, o faz sobre os bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação concentrada. A vedação legal à tomada de créditos refere-se expressamente à aquisição de bens, de modo que os “custos de aquisição” estão compreendidos na vedação ao crédito, devendo ser interpretado que neste “custo” estão englobados os dispêndios para trazer as mercadorias ao estoque de mercadorias para revenda, nos termos dos itens 9 e 10, do pronunciamento técnico CPC n.º 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM n.º 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques. Esta Deliberação possui força de Lei e disciplina o Direito Privado, devendo ser observado pelo direito tributário, nos termos dos arts. 109 e 110, do CTN.

Por outro lado, quando o inciso IX, do mesmo art. 3º, das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, permite o direito ao desconto de créditos sobre “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”, está tratando de despesas comerciais, inerentes à venda das mercadorias, e não à dispêndios relativos à sua aquisição.

Esses dispêndios de entrega dos produtos revendidos não agregam ao “custo de aquisição” das mercadorias, mas antes são despesas de vendas, não podendo ser abrangidas na vedação contida no inciso I, do mesmo dispositivo legal, pelo fato de consistir em outra operação de aquisição, relacionada com outra pessoa jurídica (que não o fornecedor de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal), que é o prestador dos serviços de transportes nas operações de entrega da mercadoria para o comprador, o qual é contribuinte das contribuições em questão sobre a receita do frete cobrado à Recorrente.

Tenho que a menção existente no inciso IX, do art. 3º, em questão, quando reporta-se aos “casos dos incisos I e II”, visa firmar que o direito ao desconto de crédito será quando a armazenagem ou o frete na operação de venda tiver como objeto mercadorias para revenda ou bens ou produtos fabricados a partir dos insumos que ali estão especificados, independentemente do regime de sua tributação, não podendo abranger a armazenagem e o frete de bens que não se enquadrem como mercadorias para revenda e nem como bens ou produtos fabricados a partir dos referidos insumos (seria o exemplo de armazenagem ou transporte de bens do ativo imobilizado).

Mas essa não me parece ser a melhor interpretação para o que dispõe o inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003. Se buscarmos na Exposição de Motivos da MP n.º 135, de 2003<sup>1</sup>, convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, veremos que o modelo da não cumulatividade das

<sup>1</sup> Ou na Exposição de Motivos da MP n.º 66, de 2002, convertida na Lei n.º 10.637, de 2002.

contribuições, traduzindo “demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição”, estabeleceu as situações em que o contribuinte poderá apurar crédito para desconto das Contribuições devidas, conforme expressamente dito em seu item 7:

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

E esclareceu, em seu item 11, que estão excluídas desse modelo, dentre outras, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária:

11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária, as referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

Por isso entendo que os produtos sujeitos à tributação concentrada não foram abrangidos pela Lei nº 10.833, de 2003, inclusive no que diz respeito à concessão de créditos em razão de despesas com frete efetuadas para a sua comercialização.

Quando a Exposição de Motivos inicia o item 11 falando “sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS”, está ali sendo considerada a realidade das empresas que, submetidas ao regime da não cumulatividade das Contribuições em relação a parte de suas atividades, atuam também na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada. Para aquelas, há de ser apurado o devido crédito das Contribuições, e para essa última, a tributação se esgota no importador ou no produtor.

Observe-se que o legislador, ao concentrar a tributação de determinados produtos no importador ou no produtor, já previu todos os custos incorridos nas etapas subsequentes para entrega dos produtos ao consumidor final, cuidando para que a carga tributária dos produtos submetidos a essa sistemática, apesar de contar com alíquotas majoradas, não seja superior à carga tributária que incidiria caso os produtos fossem submetidos à sistemática da não cumulatividade. Nessa perspectiva, não haveria razoabilidade em se permitir o crédito sobre despesas realizadas para comercialização dos produtos em etapas posteriores.

Se olharmos o Diário da Câmara dos Deputados – Volume I, de 7 de dezembro de 2000, a partir da folha 65249, veremos as discussões envolvendo o Projeto de Lei nº 3.837, de 2000, que resultou na aprovação da Lei nº 10.147, de 2000. A fala introdutória do relator, Deputado Darcísio Perondi, esclarece que a proposta do Poder Executivo de tornar concentrada a tributação de medicamentos, apesar de contar com alíquotas majoradas, foi feita no sentido de reduzir para o cidadão o montante das Contribuições incidentes, cuja redução seria compensada em razão de haver mais dificuldades de sonegação:

Se o projeto for aprovado nesta Casa e, depois no Senado, o aposentado que gasta todo mês 150 reais com medicamentos para o reumatismo, a hipertensão arterial ou outras doenças crônicas-degenerativas, poderá ter desconto de até 20% nesse valor, poupar 30 reais - ou, se tiver dificuldades financeiras, até comprar mais remédios para completar seu tratamento.

Como isso será possível? Com uma alteração tributária em duas contribuições federais: PIS/PASEP e COFINS. Hoje, na cadeia produtiva do remédio, o PIS/PASEP e a COFINS são pagos - 0,65% e 3%, respectivamente - pelo laboratório fabricante, pelo distribuidor e pela farmácia.

Este projeto de lei, que não é uma substituição, encaminha uma consolidação tributária em que a COFINS e o PIS serão pagos no laboratório, numa composição que chega a 12,5%. Dessa forma combate-se a sonegação.

Por essas razões, firmo meu entendimento no sentido de que, quando o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculou o direito de crédito sobre o frete na operação de venda ao caso do inciso I, não o fez apenas para indicar a revenda de qualquer produto, mas também para excluir a possibilidade de creditamento quando se tratam de produtos sujeitos à substituição tributária ou à tributação concentrada.

Nesse mesmo sentido, a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, explica que os “casos dos incisos I e II” referidos nesse inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, se refere aos casos de creditamento ali previstos:

9. Conforme se observa, o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, alberga duas modalidades distintas de creditamento no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quais sejam: a) sobre dispêndios com armazenagem; e b) sobre dispêndios com frete na operação de venda. Conquanto a divergência interpretativa refira-se apenas à modalidade de creditamento relativa aos dispêndios com frete na operação de venda, cumpre analisar as regras aplicáveis às duas modalidades de creditamento porque a interpretação do inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é aplicável a ambas.

10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.

11. E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do caput do citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, nada mais plausível que considerar que ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, a Lei mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Consequentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

12. Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelos incisos I e II do caput do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

### **Do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004**

Reforçando seu argumento, a recorrente cita e transcreve o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, “para o qual as vendas com suspensão, isenção ou alíquota zero não obstam a manutenção do crédito”:

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.

Para a recorrente, “a norma do art. 17, supracitado, afasta qualquer dúvida sobre o direito ao aproveitamento do crédito vinculado as operações sujeitas à alíquota zero, como *in casu*, já que mencionados produtos, segundo designação contida no art. 2º, da Lei nº 10.147/2001, são submetidos a essa forma de tributação”, tendo ela atribuído o “entendimento equivocado da Fiscalização” à não observância desse art. 17.

Frise-se que a recorrente defende que todas as receitas por ela auferidas “são submetidas ao regime não cumulativo, porém, parte delas é tributada a alíquota zero, segundo dispõe o art. 2º, da Lei nº 10.147/2001”, e acrescenta que “a sistemática da não cumulatividade não comporta as exceções impostas pelo Autuante, pois, como cediço, os créditos a que o contribuinte tem direito deve incidir sobre todos os custos e despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou geradora de receitas”.

Mas não tem razão a recorrente.

Primeiro porque entendo não ser correta a afirmação da recorrente de que todas as suas receitas estão submetidas ao regime não cumulativo, uma vez que é inconteste que boa parte delas provém da comercialização de produtos sujeitos à tributação concentrada. E há uma diferença abissal entre o regime de tributação concentrada e o regime da não cumulatividade, conforme bem explicado no voto do Ministro Gurgel de Faria, relator nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.768.224 – RS, julgado em 14/04/2021:

Importa mencionar que o regime de arrecadação monofásico (art. 149, § 4º, da CF) caracteriza-se por concentrar a tributação em um único contribuinte (importador/produtor) do ciclo econômico, e as pessoas jurídicas não enquadradas nessa condição submetem-se à alíquota 0 (zero). A majoração da alíquota de incidência na produção/importação corresponde ao total da carga tributária da cadeia.

Consoante lição de Leandro Paulsen:

Os tributos que recaem sucessivamente nas diversas operações de uma cadeia econômica normalmente estão sob a égide da não cumulatividade, como é o caso do IPI e do ICMS. Mas o legislador, por vezes, concentra a incidência do tributo em uma única fase, normalmente no início ou no fim da cadeia, aplicando-lhe uma alíquota diferenciada, mais elevada, e afasta a incidência nas operações posteriores, instituindo com isso, uma tributação monofásica, ou seja, em uma única fase da cadeia econômica. No regime monofásico, portanto, a tributação fica “limitada a uma única oportunidade, em um só ponto do processo de produção e distribuição”.

(PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 6ª ed., rev., atual. e completa. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2014, p. 137. No original, o trecho entre aspas tem a seguinte nota de rodapé: "SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva: 2012, p. 376/377").

Por seu turno, o princípio constitucional da não cumulatividade dos tributos, no início somente aplicado ao IPI (art. 153, § 3º, II) e ao ICMS (art. 155, § 2º, I), traduz-se na

possibilidade de compensar o que é devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Como é sabido, 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”). Nessa hipótese, a incidência tributária é plúrima e, no caso do PIS e da Cofins, há direito de crédito da exação paga na operação anterior. Ou seja, no tocante à não cumulatividade, é oportuno destacar que o direito ao crédito tem por objetivo evitar a sobreposição das hipóteses de incidência, de modo que, não havendo incidência de tributo na operação anterior, nada há para ser creditado posteriormente.

Na obra intitulada *A não-cumulatividade dos tributos*, André Mendes Moreira explica o seguinte :

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. [...].

(A não-cumulatividade dos tributos. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses. 2012, pp. 98-99)

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

Por isso cai no vazio a afirmação da recorrente de que “a sistemática da não cumulatividade não comporta as exceções impostas pelo Autuante, pois, como cediço, os créditos a que o contribuinte tem direito deve incidir sobre todos os custos e despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou geradora de receitas”.

O que devemos olhar, nesse caso, é a sistemática da tributação concentrada, que prevê alíquotas majoradas das Contribuições, cobradas uma única vez, que corresponde ao total da carga tributária da cadeia. Observe-se que, no sistema de tributação concentrada, o legislador já considerou todos os custos (e agregação de valores) futuros necessários para a entrega dos produtos ao consumidor final, de tal forma que as Contribuições cobradas do importador ou do produtor não superem àquelas que seriam cobradas caso esses produtos fossem submetidos ao regime não cumulativo.

Além disso, se equivoca a recorrente quando sustenta seu direito com base no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. O Ministro Gurgel de Faria, em seu voto nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.768.224 – RS, ao analisar a possibilidade de creditamento das contribuições sobre a aquisição para revenda de bens sujeitos à tributação concentrada, firmou a tese de que “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”.

À luz dessas premissas, a jurisprudência deste Tribunal Superior, em um primeiro momento, entendeu que o benefício instituído pelo artigo 17 da Lei n. 11.033/2004 somente se aplicaria aos contribuintes integrantes do regime específico de tributação denominado REPORTO e não alcançaria o sistema não cumulativo desenhado para a COFINS e a Contribuição ao PIS.

.....

Contudo, esse entendimento (na parte referente à extensão da Lei do REPORTO) foi superado por ambos os órgãos fracionários que compõem a Primeira Seção do STJ, tendo sido decidido que o benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004 deveria ser estendido a outras pessoas jurídicas além daquelas definidas na referida lei.

Ocorre que, no que concerne à incompatibilidade do creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS quando a tributação se desse pelo regime monofásico (hipótese dos autos), não houve alteração de entendimento da Segunda Turma do STJ, que continuou decidindo reiteradamente pela sua impossibilidade.

.....

Portanto, do que foi exposto, chega-se a duas conclusões: a) a Primeira Seção desta Corte decidiu que o benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei 11.033/2004 não tem aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO; e b) inexistiu, por parte da Segunda Turma, modificação de entendimento quanto à incompatibilidade da incidência monofásica do PIS e da COFINS com a técnica do creditamento.

Ocorre que a Primeira Turma, no ano de 2017, alterou seu posicionamento (quanto à possibilidade de creditamento na monofasia), para entender 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". Nesse julgado, considerou-se que tal benefício era extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO e que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 teria derogado, tacitamente, a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, porque teria regulado inteiramente a matéria tratada nos arts. 3º dessas leis.

Esse entendimento foi firmado, por maioria, no julgamento do RESP 1.051.634/CE, no qual o Órgão colegiado aderiu à proposta da eminente Min. Regina Helena, tendo sido feita a anotação pela relatora, em seu voto, de que "a 2ª Turma desta Corte, quanto a esse ponto específico, já se pronunciou no sentido da necessidade de revisão da 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".

Desde então, devo registrar, tenho saído vencido nos julgamentos da Primeira Turma (v.g.: AgInt no REsp 1787364/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2019, DJe 28/05/2019; REsp 1434824/RS, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2018, DJe 04/02/2019).

Portanto, a meu juízo, a regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico. Quando a quis excepcionar, o legislador ordinário o fez expressamente.

Atento ao que determinam o art. 150, § 6º, da CF/88 e o art. 2º do Decreto-Lei n. 4.657/1942, comungo do entendimento da Segunda Turma desta Corte Superior, segundo o qual o benefício fiscal do 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 observância do princípio da não cumulatividade.

Ao concluir as minhas considerações, pondero que, se tal técnica é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, objetivando o combate à evasão fiscal, fuge, com todo o respeito, da razoabilidade uma interpretação que venha a admitir a possibilidade de creditamento do tributo que termine por neutralizar toda a arrecadação exatamente dos setores mais fortes da economia.

Em outras palavras, segundo o STJ, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não se aplica aos produtos sujeitos à tributação concentrada.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Redator.

Com a devida vênia, dirijo do bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator, tendo sido designado para elaboração do voto vencedor.

Consta dos autos que a Recorrente atua no ramo de comércio atacadista de mercadorias em geral, com boa parte de seus negócios voltada para a revenda de produtos de perfumaria, de toucador, cosméticos e de higiene pessoal, produtos esses sujeitos à tributação concentrada (monofásica) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

No tema meritório, é de se consignar que o CARF possui diversos precedentes que vão ao encontro do postulado pela Recorrente. Por me filiar ao entendimento de que para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº. 10.833/2003 adoto os precedentes a seguir indicados como razões decisórias, cuja transcrição das ementas é necessária, *in verbis*:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

O distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) não pode descontar créditos sobre os custos de aquisição vinculados aos referidos produtos, mas como está sujeito ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Crédito Tributário Exonerado.

Recurso Voluntário Provido." (Acórdão nº 3402-002.520; Relator Conselheiro João Carlos Cassuli Junior; sessão de 15/10/2014)

### Da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

**PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.**

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.**

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003." (Acórdão nº 9303-004.311; Relatora Conselheira Érika Costa Camargos Autran; sessão de 15/09/2016)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2008

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.**

Também para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº. 10.833/2003." (Processo nº 10480.725293/2011-09; Acórdão nº Relatora Conselheira Vanessa Marini Ceconello; 9303-006.219; sessão de 24/01/2018)

Em processo de minha relatoria, esta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, assim decidiu:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 15/12/2006

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PER/DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A partir de 31/10/2003, a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, em razão da vigência do disposto no art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/96.PIS.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.” (Processo nº 16682.906116/2012-12; Acórdão nº 3201-005.031; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 26/02/2019)

Em contemporânea decisão, com a atual composição, a Turma por maioria de votos, em processo cujo voto vencedor foi de autoria do Conselheiro Márcio Robson Costa, decidiu em caso análogo, dar provimento ao Recurso Voluntário, conforme ementa a seguir reproduzida:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS. COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

É válido descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda no regime monofásico de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas, quando a despesa for suportada pelo vendedor, nos termos do artigo 3º, inciso IX das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.” (Processo nº 10580.903428/2012-28; Acórdão nº 3201-008.780; Relatora Conselheira Mara Cristina Sifuentes; Redator designado Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 27/07/2021.

No mesmo sentido outra decisão do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido." (*Processo n.º 10882.720554/2010-82; Acórdão n.º 3302-004.605; Relator Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator designado Conselheiro Walker Araújo; sessão de 26/07/2017*)

Diante do exposto, adoto o entendimento prevalente do CARF e voto por dar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade