



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.900001/2014-57
ACÓRDÃO	9303-016.326 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DESPESAS DE FRETE NA REVENDA. TOMADA DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

Nas operações comerciais de revenda de produtos tributados sob o regime concentrado/monofásico, inexistente amparo legal para o desconto de créditos sobre despesas com fretes nas operações.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Na origem, o Contribuinte transmitiu Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS/PASEP vinculado às receitas não cumulativas do mercado interno não tributado - MINT do 1º trimestre de 2012.

Segundo o relatório fiscal, o direito creditório não foi reconhecido em razão de glosa nos créditos (da não cumulatividade) relacionados com as despesas de armazenagem e frete nas operações de vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000).

A fiscalização apontou que o disposto no art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003 (aplicável ao PIS/Pasep por força do art. 15, inciso II), não autoriza a apuração de créditos de mencionadas despesas quando estas estiverem relacionadas a revenda de produtos monofásicos.

Em manifestação de inconformidade, o Contribuinte aduziu que:

(i) A comercialização de produtos farmacêuticos está sujeita à sistemática monofásica de tributação, conforme as disposições contidas na Lei nº 10.147, de 2000, e que no seu caso, como atua somente na distribuição, as receitas auferidas (com citados produtos) são tributadas à alíquota zero.

(ii) A manutenção de créditos em relação às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições está prevista nos art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

(iii) O desconto de créditos em relação às aquisições das mercadorias sujeitas ao regime monofásico está vedado, mas que não existe qualquer vedação em relação ao desconto de outras despesas relacionadas com o processo de venda.

A 3ª Turma da DRJ/CTA, acórdão 06-68.090, negou provimento ao apelo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. FRETES NA VENDA. PRODUTOS TRIBUTADOS COM INCIDÊNCIA CONCENTRADA/MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE. Pessoa jurídica que atua no ramo de venda por atacado de produtos de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, sujeitos ao modelo monofásico de incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins, não pode, tendo em vista expressa vedação legal, apurar créditos relativos às despesas de frete na venda dos aludidos produtos, ainda que os fretes tenham sido por ela suportados.

Em Recurso Voluntário, a empresa sustentou que faz jus ao desconto de créditos sobre despesas com armazenagem e frete na operação de venda de produtos (mercadorias) revendidos, ainda que sujeitas ao regime da tributação monofásica/concentrada.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deu parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de armazenagem e frete na operação de revenda de produto monofásico, acórdão nº 3301-012.406, de 22/03/2023, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVAS. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICO). DIREITO A CRÉDITOS SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETES NA REVENDA. POSSIBILIDADE.

O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso, daí, revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas à tributação concentrada pelo regime não cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/PASEP e 10.833/2003 para a COFINS.

DCOMP. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DÉBITOS. PAGAMENTO. JUROS E MULTA MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA. Incidem juros de mora de mora e multa moratória nos débitos tributários vencidos, objeto de Declaração de Compensação (Dcomp) não homologada, pagos depois do respectivo vencimento fixado na legislação tributária.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Alega a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido deu interpretação divergente à legislação tributária, quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos na aquisição para posterior revenda de produtos sujeitos ao sistema de tributação monofásica. Indica como paradigma o Acórdão nº 9303-007.767:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (dispositivo válido também para a contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao

inciso I (no caso, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002), que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 99.079/2017).

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 223-227 deu seguimento ao recurso especial:

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática total, haja vista tratar o paradigma de Recurso Especial interposto pelo mesmo contribuinte, ora recorrido.

A divergência interpretativa é patente: a decisão recorrida admite o creditamento sobre o frete pago na aquisição de insumos sujeito à tributação concentrada; o paradigma rejeita tal hipótese de creditamento.

Divergência comprovada.

Em contrarrazões, o Contribuinte reitera as razões para o reconhecimento do crédito pleiteado.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento se dá caso demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Entendo pela ratificação da admissibilidade do Recurso, pois a decisão recorrida admite o creditamento sobre o frete pago na aquisição de insumos sujeito à tributação concentrada; ao passo que o paradigma rejeita tal hipótese de creditamento, ambas interpretando o mesmo dispositivo – art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, aplicável ao PIS nos termos do art. 15, II da mesma Lei:

Itens de comparação	Acórdão recorrido	Acórdão paradigma nº 9303-007.767
Dispêndio	Despesas de frete na venda de produtos sujeitos à tributação monofásica.	Despesas de frete na venda de produtos sujeitos à tributação monofásica.
Atividade do Contribuinte	Comércio atacadista de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e cosméticos.	Venda por atacado de produtos de perfumaria, higiene pessoal e de toucador.

Itens de comparação	Acórdão recorrido	Acórdão paradigma nº 9303-007.767
Crédito reconhecido	Sim	Não
Fundamento	(...) despesas comerciais com armazenagem e fretes na operação de venda têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.	Na apuração da contribuição não cumulativa, não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º.

Dessa forma, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, uma vez que comprovada a divergência jurisprudencial.

MÉRITO

Entendo que a pessoa jurídica que atua no ramo de venda por atacado de produtos de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, sujeitos ao modelo monofásico de incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins, não pode, em razão de expressa vedação legal, apurar créditos relativos às despesas de frete na venda dos aludidos produtos, ainda que os fretes tenham sido por ela suportados. Explico.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, vigentes à época dos fatos geradores, objetos dos PER/Dcomp em discussão, prescrevem quanto ao aproveitamento de créditos:

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à **alíquota zero**;

(...).

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

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

(...)

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;

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

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

(...)

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

(...).

O § 1º, inciso II do art. 2º, citado e transcrito trata justamente da venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, ou seja, de produtos sujeitos à tributação monofásica.

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas **à alíquota 0 (zero);**

(...)

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 nº10.147, 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;

(...)

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

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

(...);

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

(...).

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

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei 10.865/2004)
(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1o e 10 a 20 do art. 3o desta Lei; (Redação dada pela Lei 11.051/2004)

Como se vê, o § 1º, inciso II do art. 2º trata da venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, ou seja, de produtos sujeitos à tributação monofásica.

E, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação monofásica, como farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e/ ou de higiene pessoal pelos produtores ou importadores não estão sujeitas às alíquotas próprias do regime não cumulativo, 1,65 % e 7,60%, respectivamente, para o PIS e COFINS, mas a alíquotas específicas previstas na legislação.

Esses produtos estão sujeitos às contribuições para o PIS e Cofins pelo regime monofásico em que a tributação é concentrada no produtor e/ ou importador de tais produtos, nos termos da Lei nº 10.147/2000:

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:

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

(...)

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

(...)

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.

Dessa forma, os bens sujeitos ao regime monofásico estão sujeitos à tributação concentrada no produtor e/ ou importador; as receitas decorrentes de suas revendas estão sujeitas à alíquota de 0,0 % (cento) e não integram a base de cálculo das contribuições.

Ressalta-se a aplicação do Tema Repetitivo 1.093, que fixou a seguinte tese:

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 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.

Colaciona-se também a Solução de Divergência COSIT nº 2/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Cofins:

- a) é permitida a apuração de créditos da contribuição no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;
- b) é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

Por isso, a glosa dos créditos descontados sobre despesas com fretes na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica/concentrada deve ser mantida.

Nesse sentido, esta Turma já se pronunciou:

Acórdão nº 9303-014.737, j. 12 de março de 2024:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. VEDAÇÕES LEGAIS.

Na apuração da COFINS não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação prevista na Lei nº 10.147/2000, pois o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que daria este direito (dispositivo válido também para a Contribuição para o PIS/PASEP, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I, que, por seu

turno, expressamente excepciona os citados produtos. Entendimento em consonância com precedente vinculante do STJ (Tema 1.093).

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro