



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.900005/2014-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.405 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrente PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de armazenagem e frete na operação de revenda de produto monofásico. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Relator), Marcos Antônio Borges e Sabrina Coutinho Barbosa, que negam provimento ao recurso voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Juciléia de Souza Lima.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes – Relator

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Laércio Cruz Uliana Junior, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Semiramis de Oliveira Duro e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente o conselheiro Ari Vendramini, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ em Curitiba/PR que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que indeferiu o Pedido de Ressarcimento (PER) e não homologou as Declarações de Compensação (Dcomp), objetos deste processo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Goiânia/GO indeferiu o PER e não homologou as Dcomp sob o fundamento de que “*Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado*”.

Inconformada com a decisão da DRF, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, requerendo a homologação das Dcomp, alegando em síntese que tem direito de descontar créditos sobre as despesas com armazenagem e frete na operação de vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica: ressaltou que, de acordo com a legislação, o desconto de créditos sobre aquisições de mercadorias sujeitas ao regime monofásico está vedado, mas inexistente vedação ao desconto sobre outras despesas relacionadas às vendas; defendeu que, se mantida não homologação das Dcomp, não pode ser penalizada com a cobrança de juros de mora e multa de mora por atraso no pagamento, tendo em vista que declarou tempestivamente a compensação dos débitos e que não homologação não caracteriza mora.

Analisada a manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente conforme Acórdão nº 06-68.094 às fls. 110/117, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

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.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, insistindo no reconhecimento do seu direito creditório e, conseqüentemente, na homologação das Dcomp.

Para fundamentar seu recurso, expendeu extenso arrazoado sobre: “IV – DAS RAZÕES DE DIREITO E DE REFORMA - DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS DECORRENTES DAS DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETE: IV.1 – DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA; IV.2 – DA RESTRICÇÃO AO DESCONTO DE CRÉDITO DECORRENTE DA “AQUISIÇÃO”, PARA REVENDA, DE MERCADORIAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA; IV.3 – DA PERMISSÃO AO DESCONTO DE CRÉDITO DECORRENTE DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA; IV.4 – DA NECESSÁRIA DISTINÇÃO ENTRE AS ESPÉCIES DE DISPÊNDIOS – DA INCONFUNDIBILIDADE ENTRE “DISPÊNDIOS DE AQUISIÇÃO” COM “DISPÊNDIOS COMERCIAIS INERENTES À VENDA”; IV.5 – DA NECESSÁRIA DISTINÇÃO ENTRE AS ESPÉCIES DE DISPÊNDIOS – DA INCONFUNDIBILIDADE ENTRE “DISPÊNDIOS DE AQUISIÇÃO” COM “DISPÊNDIOS COMERCIAIS INERENTES À VENDA”; IV.6 – DO PRECEITO VEICULADO NO ART. 17 DA LEI 11.033/04; IV.7 – DA ORIENTAÇÃO DO STJ NO RESP REPETITIVO 1.221.170/PR; IV.8 – DA INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA E DE MULTA”, concluindo que faz jus ao desconto de créditos sobre: 1) despesas com armazenagem e frete na operação de venda de produtos (mercadorias) revendidos, ainda que sujeitas ai regime da tributação monofásica/concentrada; defendeu ainda, se mantida a não homologação e/ ou a homologação parcial das compensações, a inaplicabilidade de juros de mora e de multa moratória no pagamento dos débitos cuja compensação não foi homologada, sob o argumento de que, quitou-os, tempestivamente, por meio do PER/Dcomp em discussão.

Em síntese, é o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O recurso voluntário atende aos requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF; assim dele conheço.

As matérias opostas nesta fase recursal abrangem o direito de o contribuinte descontar créditos sobre as despesas com armazenagem e fretes nas operações de revenda de bens sujeitos à tributação das contribuições pelo regime monofásico e a dispensa de juros de mora e multa moratória no pagamento dos débitos, objeto de Dcomp não homologada.

I) Desconto de créditos sobre despesas com armazenagem e frete na operação de venda, vinculados à revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica

As Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, vigentes à época dos fatos geradores dos lançamentos em discussão, assim dispunham, quanto ao aproveitamento de créditos:

-Lei n.º 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. 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;

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;

Já o § 1º do art. 2º, *caput*, assim dispunham:

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;

(...).

- Lei nº 10.833/2003:

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:

(...)

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

(...)

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;

(...)

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 dezembro de 2002, o disposto:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...).

Já o § 1º do art. 2º, *caput*, assim dispunham:

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;

(...).

Ora, segundo os dispositivos legais citados e transcritos acima, as receitas decorrentes da venda de produtos 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, literalmente:

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 n.º 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

De acordo com os dispositivos legais citados e transcritos, os bens sujeitos ao regime monofásico/concentrado, a tributação das contribuições dá-se exclusivamente no produtor e/ ou importador; as receitas decorrentes de suas revendas estão sujeitas à alíquota de 0,0 % (zero por cento) e não integram a base de cálculo das contribuições.

Ainda de acordo com o art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o desconto de créditos sobre despesas com armazenagem e fretes na operação de vendas beneficia apenas as operações vinculadas de que tratam os incisos I e II, desse artigo, ou seja os bens adquiridos para revenda, exceto em relação aos produtos referidos nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º dessas leis, e aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação na produção de bens destinados à venda e/ ou na prestação de serviços.

No presente caso, os bens revendidos pela recorrente estão elencados no § 1º do art. 2º das referidas leis (alínea “b” do inc. I, do art. 3º).

Visando à consolidação das normas relativas ao PIS e à Cofins, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019, na qual tomou o cuidado de diferenciar a possibilidade do desconto de créditos sobre despesas com armazenagem e fretes nas operações de revenda de bens sujeitos à incidência monofásica dos demais, assim dispondo:

Art. 181. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos a:

(...).

V – frete na operação de venda de bens e serviços, **nos casos dos arts. 169 e 171**, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Art. 169. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de bens para revenda

(...).

Art. 170. Não darão direito a crédito os valores das aquisições, para revenda, de

I - produtos sujeitos à tributação concentrada, referidos nos arts. 89 e 92; e

II - produtos em relação aos quais a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins foram pagas por substituição tributária.

(...).(grifou-se)

Art. 171. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de

I - bens e serviços, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços.

As soluções de consulta citadas e transcritas pela recorrente não abrangem revenda de bens sujeitos à tributação concentrada. Já a decisão do STJ no REsp nº 1.220.171/PR, não se aplica a operações comerciais, revenda de mercadorias, e sim a operações industriais e de prestação de serviços, produção de bens destinados à venda e/ ou prestação de serviços vendidos para terceiros, respectivamente.

Assim, a glosa dos créditos descontados sobre despesas com armazenagem e fretes na operação de vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica/concentrada, efetuada pela Fiscalização, deve ser mantida.

II) juros de mora e multa moratória sobre débitos, objetos de Dcomp não homologada

A Lei nº 9.430/96, que instituiu a compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional com débitos tributários próprios, mediante a transmissão de Dcomp, assim dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal **extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.**

(...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...).

Segundo esse dispositivo legal, a compensação de débito tributário com crédito financeiro contra a Fazenda Nacional, mediante a transmissão de Dcomp, deve ser feita com crédito financeiro certo e líquido; a compensação declarada extingue o crédito tributário (débito), sob condição resolutória de sua ulterior homologação; a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Tais dispositivos deixam claro que toda a responsabilidade pelos dados constante da Dcomp, inclusive, o crédito financeiro utilizado (ressarcimento/restituição) é do contribuinte.

Dessa forma, ao contrário do entendimento da recorrente, a transmissão tempestiva da Dcomp não extinguiu os débitos tributários cuja compensação não foi homologada nem a desobriga do pagamento das cominações legais, juros de mora e multa moratória, na liquidação a destempo de tais débitos.

A exigência de cominações legais no pagamento de débitos vencidos depois da data de seu vencimento fixada em lei está prevista nos seguintes diplomas legais:

- Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional-CTN):

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, **seja qual for o motivo determinante da falta**, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifou-se)

(...)

-Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º **A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.** (grifou-se)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Segundo o disposto no art. 161 do CTN, citado e transcrito, os juros de mora sobre o crédito tributário (débito) não pago no vencimento não podem ser dispensados, independentemente do motivo que determinou o não pagamento.

Já o art. 61 da Lei n.º 9.430/96, além de prever a cobrança de juros sobre débito tributário pago a destempo, determinou a cobrança de multa de mora.

Dessa forma, não há amparo legal para afastar a exigência dos juros de mora e da multa moratória na liquidação dos débitos cuja compensação não foi homologada, quando de seus pagamentos a destempo.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes

Voto Vencedor

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Redatora designada

Peço vênia para discordar do resultado proferido pelo Ilustre Relator em relação ao entendimento que não há direito de créditos sobre despesas de frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica.

Primeiro, considerando que nestes autos não há controvérsia quanto a natureza e validade dos fretes contabilizados, ou seja, não há dúvidas de que: a) há a operação de frete e de armazenagem, b) que estes são relativos à venda dos produtos e c) que se tratam de operações comerciais referente à venda de mercadorias arcadas pela Recorrente em operações de vendas.

No meu entendimento, de fato, os produtos farmacêuticos, de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, inclusive medicamentos são bens submetidos à alíquota zero dado que toda a tributação da cadeia econômica foi concentrada, pelo desenho legal, na indústria produtora ou nos importadores.

Como se sabe, no regime monofásico, a incidência tributária é concentrada aos produtores ou importadores com alíquotas diferenciadas, superiores às gerais, desonerando atacadistas e varejistas do recolhimento do tributo, uma vez estar prevista alíquota zero.

Entretanto, entendendo serem regimes tributários diversos, explico melhor, há cristalina diferença entre a técnica da não cumulatividade da técnica da monofasia, não podendo serem confundidas entre si, para esclarecer a distinção tomo como suporte as razões apresentadas

perante este Tribunal Administrativo de Recursos Riscals pelo Insigne Conselheiro Diego Diniz Ribeiro no Acórdão nº 3402-004.356:

22. *A Lei 10.485/02 estabeleceu o regime monofásico de incidência para as contribuições do PIS e da COFINS. A monofasia nada mais é do que uma medida de praticabilidade tributária, na medida em que concentra em um único ator da cadeia econômica toda a carga tributária então incidente. Assim, os demais atores desta cadeia arcam com os efeitos econômicos dessa incidência monofásica, mas não com os efeitos jurídicos, já que as operações então realizadas sujeitam-se à alíquota zero.*

23. *Com o advento do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, inclusive com a sua inserção no texto constitucional (art. 195, §12 da CF), tais contribuições passaram a sujeitar-se à regra da não-cumulatividade, cujo objetivo precípua é evitar a incidência em cascata do tributo, impedindo, pois, que haja uma indevida relação entre maior ou menor carga tributária com uma maior ou menor quantidade de etapas no ciclo econômico.*

24. *Importante desde já registrar que não existe uma relação entre incidências monofásicas de tributos e não-cumulatividade, isso porque, como visto alhures, os objetivos que se visam alcançar com tais normas são distintos. Enquanto a monofasia visa a praticabilidade tributária, a não-cumulatividade tem por escopo abrandar os efeitos econômico-tributários no ciclo produtivo.*

25. *Apesar, todavia, dessa independência entre monofasia e não cumulatividade, é comum se avistar uma indevida aproximação entre tais questões no plano legislativo. Talvez por isso, inclusive, o legislador previu no art. 10 da Lei n. 10.833/03 que permaneceriam sujeitas ao regime cumulativo àquelas operações empresariais sujeitas a incidência monofásica da contribuição. Vejamos o que diz o citado dispositivo:*

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º e 8º:

(...).

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do §3º do art. 1º;

(...).

26. *O citado art. 1º, , §3º, , inciso IV da lei n. 10.833/03 assim prescrevia à época*

dos fatos:

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:

(...). 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;

(...).

27. Logo, empresas como a recorrente, sujeitas à incidência monofásica do tributo, estavam fora do regime não-cumulativo e, por conseguinte, impedidas de creditamento, exatamente como prescrito originalmente no art. 3º, I da Lei n.º 10.833/03:

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;

(...).

28. Ocorre que, em agosto de 2004 a lei n. 10.865/04 alterou a redação do citado art. 1º da Lei n. 10.833/03, o que se deu nos seguintes termos:

Redação original:

Art. 1º

(...).

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

(...).

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;

Com efeito, houve o entendimento de que, considerando que haveria restrição ao fato de o frete pago pelo adquirente na aquisição de mercadorias, em si e por si, não consta como custo, despesa e encargo passível de creditamento de PIS e da COFINS no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por tal razão, o direito de crédito somente se justificaria se a própria mercadoria fosse geradora de crédito das contribuições, aqui, indubitavelmente, aplicou-se o velho brocardo jurídico: “o acessório segue o principal”.

Pois bem.

A meu ver, e, com a devida vênia, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as 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.

A meu ver, a restrição ao uso do crédito é inexistente na Lei nº 10.833/03.

No presente caso, a Recorrente vende produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação e arca com o frete de entrega destes produtos, como ressalta a própria decisão recorrida, logo, não há como negar o seu direito ao crédito previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03,

É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS, o frete o é, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela Impugnante será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Nesse sentido, o voto paradigmático que vem guiando a jurisprudência do CARF foi proferido pelo Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, no Acórdão n. 3402002.520, com os seguintes dizeres:

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 vênua 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 diverso, 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 vendas (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 a 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).

Esse entendimento – que possui respaldo em atos exarados pela Receita Federal, como Soluções de Consulta n. 178/2008, 126/2010, 139/2010, 323/2012, 351/2007, 61/2013 -, como já mencionado, vem sendo

amplamente adotado no CARF, conforme é possível se depreende das ementas abaixo colacionadas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010 DF CARF MF Fl. 950

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITO 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 n.º 9303004.311, Sessão de 15 de setembro de 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 n.º. 10.833/2003." (Acórdão n. 9303006.219; Sessão de 24 de janeiro 2018)

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." (Acórdão n.º 3302004.605; sessão de 26 de julho de 2017)

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 n.º 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 (Acórdão n.º 3201005.031, Sessão de 26 de fevereiro de 2019).

Por conseguinte, igualmente os créditos relativos aos fretes sobre compras devem ser garantidos à Recorrente, cancelando-se a glosa em questão. sem destaques no texto original)

No mesmo sentido já se posicionou a CSRF, a exemplo da decisão cuja Ementa abaixo colaciono:

PIS/PASEP. AQUISIÇÃO E REVENDA. ALÍQUOTA ZERO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA. CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM E FRETES NA VENDA. POSSIBILIDADE.

As revendas, por distribuidoras, de produtos sujeitos à tributação concentrada, ainda que as receitas sejam tributadas à alíquota zero, possibilitam desconto de créditos relativos a despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, conforme artigo 3º, IX da Lei n.ºs 10.637/2002 e 10.833/03. (Acórdão n.º 9303-007.500 – Paf n.º 10480.725292/201156, Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

Em igual sentido já decidiu o Superior Tribunal de Justiça em recente julgado do AgRg no REsp 1.051.634/CE, de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

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 REPORTO. 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 REPORTO, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).

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. (STJ; AgRg no REsp 1051634/CE, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 27/04/2017) (grifos nosso).

Por último, após alteração pela Lei 10.865/04, deixou de existir a restrição ao creditamento nas operações sujeitas à incidência monofásica, deixando a monofasia de ser um obstáculo ao creditamento de custos e despesas das empresas sujeitas ao regime não cumulativo.

Contudo, haja vista não haver controvérsia nos autos sobre os custos suportados pela Recorrente com relação aos fretes sobre os quais pretende o creditamento, e, considerando os mesmos fundamentos acima reproduzidos, merece para ser reconhecido o direito creditório relativo aos custos de armazenagem e fretes sobre as operações de revendas realizadas pela Contribuinte.

Por isso, voto por dar provimento parcial ao presente recurso voluntário relativo aos custos de armazenagem e fretes sobre as operações de revendas realizadas pela Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima - Redatora designada

