



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.900171/2012-70
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-013.927 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 11 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado REAL DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

**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 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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, por voto de qualidade, deu-se provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-009.335**, de 25/10/2021, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Pedido de Ressarcimento (PER) e Declaração de Compensação (DCOMP)**, com pleito de reconhecimento de direito creditório de COFINS, regime não-Cumulativo (mercado interno), referente ao período de apuração de 01/07/2009 a 30/09/2009.

A DRF de Goiânia/GO, ao analisar o pleito, proferiu **Despacho Decisório**, fundado em **Relatório Fiscal de Auditoria do Crédito**, no qual **indeferiu o pleito de ressarcimento**, destacando, em síntese, que: (a) a empresa atua no ramo de comércio atacadista de mercadorias em geral, com destaque para produtos de “perfumaria, toucador, cosméticos e de higiene pessoal”; (b) houve incorreção na apuração dos valores de crédito a título de Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda; (c) o contribuinte separou corretamente os valores dessa rubrica nas colunas “Valor Tributado no Mercado Interno” e “Valor Não Tributado no Mercado Interno” nos DACON retificadores (isso ocorreu 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 10.147/2000); e (d) da análise da escrituração fiscal, concluiu-se que o contribuinte não se creditou na aquisição dos bens, tampouco ofereceu à tributação os valores faturados na revenda desses produtos. Foram, assim, glosados os créditos tomados em relação às “Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda” na revenda de produtos do regime monofásico, e foi ajustado o crédito por meio do método de rateio proporcional.

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade**, alegando em síntese, que: (a) a fiscalização se equivoca ao interpretar o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, 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; (b) o art. 17 da Lei 11.033/2004 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; (c) o art. 2º da Lei 10.147/2001 reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os produtos comercializados; e (d) 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.

A Manifestação de Inconformidade foi apreciada pela DRJ em Belo Horizonte/MG, que a julgou **improcedente**, mantendo o Despacho Decisório, concluindo o colegiado pela desnecessidade de diligência, e pela vedação à apuração de créditos de não cumulatividade sobre os dispêndios com frete suportados pelo vendedor nas operações de revenda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica, exceto no caso em que pessoa jurídica qualificada como importadora, produtora ou fabricante adquire produtos para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, repisando os argumentos da Manifestação de Inconformidade, reforçando que: (a) a expressão “nos casos dos incisos I e II”, contida no art. 3º do inciso IX da Lei 10.833/2003, não veda o aproveitamento do crédito glosado, e 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 art. 17 da Lei 11.033/2004, para o qual as vendas com suspensão, isenção ou alíquota zero não obstam a manutenção do crédito, endossa o direito ao aproveitamento do crédito sobre frete; e (c) os produtos comercializados pela empresa, segundo designação contida no art. 2º da Lei 10.147/2001, são submetidos à alíquota zero.

Os autos, então, vieram ao CARF para apreciação da turma julgadora, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-009.349**, de 25/10/2021, que **deu provimento ao Recurso Voluntário** apresentado, decidindo 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 10.833/2003.

Da matéria submetida à CSRF

Notificada sobre o resultado do julgamento no CARF, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial**, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “legitimidade dos créditos de PIS e/ou de COFINS, não cumulativos, sobre as **despesas com frete e armazenagem nas operações de revenda de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada (monofásica)**”. A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foram indicados, como paradigmas, os **Acórdãos 9303-009.444 e 3401-009.196**.

Alega a Fazenda Nacional que no acórdão recorrido a Turma julgadora entendeu que é possível descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda no regime monofásico de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas, quando a despesa for suportada pelo vendedor, conforme expressamente registrado na ementa do julgado. Por sua vez, nos paradigmas colacionados decidiu-se, conforme expressamente assentado nas ementas dos julgados, que 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), de incidência das contribuições não cumulativas, por expressa exclusão legal.

O exame de admissibilidade concluiu restar configurada a divergência, pois no acórdão recorrido se entendeu como legítimos o crédito das contribuições sobre as despesas com frete e armazenagem nas operações de revenda de produtos no regime de tributação concentrada (“monofásica”) e nos paradigmas foi adotado, em contexto fático semelhante, entendimento diametralmente oposto.

Assim, com os fundamentos do **Despacho de Exame de Admissibilidade** do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento - 2ª Câmara, de 11/03/2022, exarado pelo Presidente da **2ª Câmara** da 3ª Seção do CARF, **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em suas **contrarrazões**, o Contribuinte requer que ao Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional seja negado seguimento, por não atender as exigências contidas no art. 67 do RICARF, e, subsidiariamente, que seja negado provimento ao mencionado recurso, mantendo-se incólume o acórdão recorrido.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 20/10/2022, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade contidas no art. 67 do RICARF, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 2ª Câmara, de 11/03/2022, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que aqui se endossa.

A alegação de contrarrazões que propõe o não seguimento por falta de atendimento aos requisitos do art. 67 do RICARF sequer indica quais seriam esses requisitos não atendidos, para que se pudesse verificar eventual falha na admissibilidade.

No mais, os paradigmas 9303-009.444 e 3401-009.196 tratam da mesma questão jurídica (para segmento diferente, mas igualmente sujeito à tributação concentrada), chegando a conclusão nitidamente oposta à externada no acórdão recorrido.

Portanto, cabe o conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Mérito

A controvérsia, no caso, resume-se à possibilidade (ou não) da tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no regime não cumulativo, sobre as despesas com frete, incorridas nas operações de revenda de produtos sujeitos ao sistema de tributação concentrada.

Na decisão recorrida, a Turma concluiu por cancelar a glosa referente aos fretes sobre as operações de vendas. Assentou que, as mercadorias (regime monofásico de incidência das contribuições) sujeitas ao regime não cumulativo, permitem o desconto de créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, suportadas na condição de vendedor, nos termos

do art. 3º, IX, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Isto porque o frete em questão diz respeito à venda, e não ao custo de aquisição dos produtos (compras).

De outro lado a Fazenda Nacional, alega que não restam dúvidas de que os dispositivos que regulam a incidência não cumulativa das contribuições vedam expressamente a apuração de créditos pelos revendedores de bens sujeitos à incidência monofásica.

O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), extensível à Contribuição para o PIS/PASEP pelo art. 15 da mesma lei, reconhece, em abstrato, o direito ao crédito referente a despesas de frete e armazenagem em operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas o restringe aos casos dos incisos I e II:

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.

(...) 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) (*grifo nosso*)

Como certamente não trata o presente caso do inciso II (insumos), por refletir mera operação de revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, devemos observar o que dispõe o inciso I, como condição para a fruição do crédito:

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

I - bens adquiridos para revenda, **exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos**: (Redação dada pela Lei 10.865/2004)

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

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei 10.865/2004)

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

O inciso I, como se percebe claramente da redação, não trata de direito irrestrito ao crédito, mas de direito de crédito que comporta exceções. E, ao remeter ao inciso I, o inciso IX do art. 3º, por óbvio, não se refere a apenas a parte do inciso, mas a todo seu conteúdo.

Entre essas exceções, está a prevista no § 1º do art. 2º da mesma Lei 10.833/2003, para produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000:

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: (Incluído pela Lei 10.865/2004)

(...) II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores, **no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal**, nele relacionados; (Incluído pela Lei 10.865/2004) (*grifo nosso*)

Como se vê, segundo o disposto no art. 3º, I e IX, combinados com o inciso II do § 1º do art. 2º, e com o art. 15, da Lei 10.833/2003, aqui transcritos, a venda de produtos de perfumaria de toucador e de higiene pessoal **não gera créditos** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. E o direito de créditos em relação a fretes na operação de revenda é vinculado ao inciso I (e não apenas a parte de seu texto), sendo indevido para produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000.

O inciso IX do artigo 3º dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação à despesa de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. No entanto, nas alíneas “a” e “b” do **inciso I** desse artigo 3º, encontram-se os casos que **não geram crédito**, dentre eles o custo na aquisição produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal para revenda. Ou seja, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002, inicialmente reconhece o direito ao creditamento de despesas de frete e armazenagem em operações de venda, entretanto em seguida, delimita o direito ao desconto do crédito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º da lei, restringindo o aproveitamento do crédito a determinadas operações, das quais **são excluídas as revendas de produtos de perfumaria, de toucador, cosmético ou de higiene pessoal**.

Cabe reparar que no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, caso fosse a intenção do legislador autorizar o crédito para toda e qualquer operação de venda de produtos ou mercadorias, bastaria que o texto do inciso não contemplasse a delimitação “(...) *nos casos dos incisos I e II*...”. Se estivesse redigido apenas como “(...) *armazenagem e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”, restaria clara a autorização para o crédito decorrente de qualquer operação de frete na venda, se suportado pelo vendedor. Todavia, esta não foi a intenção nem a redação dada pelo legislador.

Há que se indagar, portanto, a razão de existir do limitador ao final do texto normativo do inciso IX, buscando dar-lhe eficácia.

Aliás, na Exposição de Motivos 197-A/2003, anexa à Medida Provisória 135, convertida na Lei 10.833/2003, restou consignada a seguinte mensagem, dentro do título “DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS”:

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. (*grifo nosso*)

Quanto ao comando que rege o regime de apuração não cumulativa das contribuições introduzido pelo art. 17 da Lei 11.033/2004, que permitiu a manutenção dos créditos vinculados à suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, é certo que não gerou crédito algum, mas apenas permitiu a manutenção dos existentes. Confira-se em seu texto:

“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.” (*grifo nosso*)

Assim decidiu o CARF, de forma unânime, v.g., no Acórdão 3401-006.841, sob minha relatoria:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. LEI 11.033/2004 (ART. 17). LEI 11.116/2005 (ART. 16). NÃO DERROGAÇÃO. Os comandos do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 e do art. 16 da Lei n. 11.116/2005 **não são geradores de créditos**, em derrogação a norma anterior que os vedava. (*Acórdão 3401-006.841, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 21.ago.2019 - presentes ainda os Cons. Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco*) (*grifo nosso*)

No mesmo sentido, foi o que esta 3ª Turma da CSRF, em processo que trata especificamente de fretes de venda no caso de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000, decidiu no Acórdão 9303-007.767, de 11/12/2018:

“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 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 99.079/2017)”. (*Acórdão 9303-007.767, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, qualidade, vencidos os Cons. Tatiana Midori Miyayama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, sessão de 11.dez.2018 - presentes ainda os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire*) (*grifo nosso*)

Não há dúvidas de que o disposto na Lei 11.033/2004 não tem o condão de manter créditos **cujas aquisições a lei vedou** desde a sua definição. Efetivamente, ele não revogou os arts. 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Em adição, cabe mencionar a **Solução de Consulta COSIT 99.709, de 20/06/2017**, referente à COFINS não cumulativa, que também se aplica ao PIS, e que dirimiu dúvidas existentes sobre o aproveitamento de créditos vinculados a produtos sujeitos à tributação concentrada/monofásica. Embora tal Solução de Consulta fosse direcionada a um varejista de combustíveis, aplica-se perfeitamente ao caso concreto, pois, conforme já visto, os produtos também se enquadram nas exclusões no inciso I, do art. 3º das leis de regência das contribuições. No mesmo sentido, a **Solução de Divergência COSIT 2/2017**, referida no acórdão recorrido.

Como exposto, foi exatamente nesse sentido o precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais citado como paradigma pela Fazenda Nacional, um dos raros que trata especificamente de fretes de venda no caso de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000 (questão que não se confunde com a dos fretes na aquisição em sistemática monofásica em casos de crédito não vedado expressamente, frequentemente tratada na CSRF, e que, no presente processo, não está sob cognição desta corte administrativa).

Não se está aqui, portanto, a tratar de insumos usados na produção ou na prestação de serviços (inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003), mas de frete na simples revenda (inciso I do art. 3º da mesma Lei 10.833/2003), e que deve obedecer às limitações estabelecidas pelo próprio texto legal, que deve ser lido no todo, e não apenas na parte inicial do texto.

Assim, a remissão do inciso IX do art. 3º ao inciso I do mesmo artigo da lei objetiva (sob pena de ser inócuo esse excerto da disposição normativa) restringir o direito ao crédito às hipóteses permitidas no inciso I, entre as quais não está a referente a revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tratada na Lei 10.147/2000 e alterações posteriores.

Foi exatamente nesse sentido que votei no **Acórdão 9303-013.561**, em 17/11/2022, sendo acompanhado pelos Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães, Liziane Angelotti Meira e Carlos Henrique de Oliveira, o que ocasionou empate na votação, que foi decidida pelo critério de desempate estabelecido no art. 19-E da Lei 10.522/2002, na redação dada pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, hoje revogado.

Na ocasião o voto vencedor foi incumbido à Cons. Tatiana Midori Migiyama, que foi acompanhada em seu posicionamento pelos Cons. Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Walker Araújo (suplente convocado), e Ana Cecília Lustosa da Cruz. Em tal voto vencedor, utiliza-se como fundamento o decidido no Acórdão 3201-005.038, nos Acórdãos 9303-004.310 e 311, e nas Soluções de Consulta COSIT 61/2013 e 323/2012.

Cabe advertir, no entanto, que as referidas soluções de consulta tratam de temas distintos (a primeira delas, de número 61/2013, versa sobre energia elétrica e térmica, e a segunda, sobre revenda de produtos tributados de acordo com anexos da Lei 10.485/2002 - bens destinados a emprego na produção de autopropulsados), que não estão sujeitos aos comandos normativos específicos que tratam da revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tratada na Lei 10.147/2000 e alterações posteriores. Registre-se aqui que se discorda veementemente da extensão dos efeitos de consulta de terceiro efetuada nos anos de 2012/2013 sobre tema distinto ao caso aqui analisado (de 2010), diante da existência de consultas posteriores exatamente sobre o tema em análise (créditos em relação à revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal - Lei 10.147/2000). Essa mesma extensão (a nosso ver incorreta) ocorre no Acórdão 9303-004.310, a caso de 2006.

O Acórdão 3201-005.038 foi analisado em sede recursal por esta CSRF em dezembro de 2022, e teve seu resultado mantido por maioria, vencidos os Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos (que havia votado originalmente em setembro de 2021) e os Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira. Na ocasião, alterou o posicionamento externado na votação do mês anterior o Cons. Carlos Henrique de Oliveira.

O Acórdão 9303-004.310, por fim, trata de análise do tema por composição anterior do CARF, em 2016, e que acabou superada por entendimentos posteriores, como o aqui citado (Acórdão 9303-007.767, de 11/12/2018).

Portanto, nenhuma das razões agregadas de novembro de 2022 para cá possui, a nosso sentir, consistência jurídica para alterar o posicionamento que externamos no Acórdão 9303-013.561, em votação que terminou empatada, no colegiado.

Registre-se, derradeiramente, o posicionamento atual do STJ, no **Tema Repetitivo 1.093** (com menção expressa ao setor farmacêutico):

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

1. Há **pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal**, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber: Súmula Vinculante n. 58/STF: “Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade”; Repercussão Geral Tema n. 844: “O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero”.

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

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

4. Nesse sentido, **inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004**, a saber: [...]

5. Também a douta Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido, antes da mudança de orientação ali promovida pelo AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). [...]

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

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

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

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

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

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

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

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

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

10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam

estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

[...] ([REsp 1894741](#) RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2022, DJe 05/05/2022) ([REsp 1895255](#) RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2022, DJe 05/05/2022)” (*grifo nosso*)

Cabe ainda registrar que o STJ, diante do entendimento pacífico sobre o tema, vem rechaçando monocraticamente o seguimento de recursos as alegações em sentido contrário, inclusive para o setor que estamos a analisar neste processo administrativo:

“AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1997780 - PA (2021/0318259-0)

EMENTA: **TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.** AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL (ART. 932, IV, CPC/2015 C/C ART. 253, PARÁGRAFO ÚNICO, II, B, RISTJ).

DECISÃO: Trata-se de **agravo em recurso especial interposto contra decisão monocrática que não admitiu recurso especial por entender que o entendimento exarado no acórdão encontra-se em conformidade com a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, sendo caso de aplicação da Súmula n. 83/STJ** (e-STJ fls. 273/274).

Alega a agravante não ser oponente o enunciado da Súmula n. 83/STJ.

Aponta julgados à época em andamento onde a matéria vinha sendo discutida no âmbito da Primeira Turma deste STJ. Sustenta no especial que houve violação ao art. 17 da Lei n. 11.033/2004; artigos 2º, § 1º, do Decreto-lei 4.657/42. Em síntese, afirma que a citada legislação permite expressamente o aproveitamento de créditos decorrentes das vendas efetuadas com alíquota zero, sendo que artigo 17 da Lei n. 11.033/2004, ao conceder o direito de crédito de PIS e de COFINS para as hipóteses de revenda de produtos sujeitos à alíquota zero, revogou, tacitamente (i) o artigo 3º, inciso I, item "b", da Lei n. 10.637/2002; e (ii) o artigo 3º, inciso I, item "b", da Lei n. 10.833/2003 (e-STJ fls. 283/288).

É o relatório. Passo a decidir.

Quanto ao mérito, o recurso especial não merece sucesso. Consoante os precedentes desta Segunda Turma de Direito Tributário do Superior Tribunal de Justiça, as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo, a teor dos artigos 2º, §1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. **Essa inserção em Regime Especial de Tributação Monofásica chama a incidência do art. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, que vedam o creditamento.** Sendo assim, resta afastada a aplicação da regra geral do art. 17, da Lei n. 11.033/2004 e do art. 16, da Lei n. 11.116/2005, por especialidade. Desse modo, não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de

suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei n. 11.033/2004, e 16, da Lei n. 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime Não-Cumulativo, salvo determinação legal expressa. **Precedentes:**

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PIS/PASEP E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

1. Consoante os precedentes desta Segunda Turma de Direito Tributário do Superior Tribunal de Justiça, as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo, a teor dos artigos 2º, §1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Desse modo, não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei n. 11.033/2004, e 16, da Lei n. 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime Não-Cumulativo, salvo determinação legal expressa. Precedentes: REsp. Nº 1.267.003 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; AgRg no REsp. Nº 1.239.794 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.09.2013.

2. Indiferentes se tornam as alterações efetuadas no art. 8º VII "a" da Lei n.º 10.637/2002 e art. 10, VII "a" da Lei n.º 10.833/2003 pelo art. 42, III, "c" e "d", da Lei n. 11.727/2008, e pelo art. 21, da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.833/2003 e pelo art. 37 da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.637/2002, pois a incompatibilidade é dos próprios regimes de tributação.

3. Incompatibilidade que se restringe às mercadorias e produtos sujeitos à tributação monofásica, não alcançando as atividades empresariais como um todo.

4. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp. n. 1.338.712 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.04.2014).

(...)

Decerto, tal não é de se estranhar, pois foi a própria exposição de motivos da Medida Provisória n.º 66/02, que foi convertida na Lei n. 10.637/2002, que consignou a incompatibilidade do regime monofásico com o regime não-cumulativo ao ali afirmar que "[...]sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades [...] os contribuintes tributados em regime monofásico". O raciocínio é simples: é pressuposto da cumulatividade e da não-cumulatividade que a tributação seja polifásica (incidências múltiplas ao longo da cadeia). Se há incidência una ao longo da cadeia (tributação monofásica), já não existe cumulatividade. Se não existe cumulatividade, não há motivo para ser estabelecida uma não-cumulatividade, pois não há o que ser desonerado. Na tributação monofásica, o efeito da não-cumulatividade já é buscado, no caso, na regulação da penúltima alíquota (alíquota que incide sobre as receitas dos fabricantes e importadores), já que a última alíquota (alíquota que incide sobre as receitas dos revendedores) é sempre zero.

A este respeito, indiferentes se tornam as alterações efetuadas no art. 8º VII "a" da Lei n.º 10.637/2002 e art. 10, VII "a" da Lei n.º 10.833/2003 pelo art. 42, III, "c" e "d", da

Lei n. 11.727/2008, e pelo art. 21, da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.833/2003 e pelo art. 37 da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.637/2002, pois a incompatibilidade é dos próprios regimes de tributação.

É preciso ter em mente que a incompatibilidade entre a não-cumulatividade e a monofasia invocada nos precedentes desta Casa citados (REsp. Nº 1.267.003 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013 e AgRg no REsp. Nº 1.239.794 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.09.2013) diz respeito às mercadorias e aos produtos sujeitos à incidência monofásica e não à atividade da empresa como um todo, pois nesta podem ser comercializados mercadorias e produtos sujeitos à incidência monofásica e à não-cumulatividade simultaneamente, o que é o usual. Note-se que tal situação permite o creditamento por créditos apurados em outras situações que não a própria revenda da mercadoria ou produto sujeito à tributação monofásica (gastos com energia elétrica, aluguéis, encargos de depreciação etc.).

Dessa forma, para os demais produtos comercializados (produtos que não os de incidência monofásica) e insumos em geral há o direito ao creditamento. Esse o sentido da legislação, notadamente dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, que estabelecem expressamente a vedação ao creditamento para todas as mercadorias e produtos constantes do art. 2º, §1º, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (onde se encontram as situações de monofasia). *In verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o;

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;

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998) De observar, inclusive, que a vedação ao creditamento inserida pela Lei n. 10.865/2004 o foi reforçada pela redação dada pelo art. 5º da Lei n. 11.787/2008 aos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

No caso concreto, a empresa recorrente é revendedora de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, revendendo essa mercadoria com alíquota zero de PIS e COFINS. Sua situação está descrita dentre as exceções ao creditamento prevista nos arts. 2º, §§1º e 1º-A, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (grifos):

(...) Ressalva-se a impertinência para a solução da controvérsia da verificação da abrangência do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO.

Consoante a Súmula n. 568/STJ: “O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema”.

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV, do CPC/2015 c/c o art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do agravo para negar provimento ao recurso especial. (AREsp n. 1.997.780, Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 08/02/2022)” (*grifo nosso*)

Assim, por todas as razões aqui expostas, entendemos que a legislação vigente não permite a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no regime não cumulativo, sobre as despesas com frete, incorridas nas operações de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica (no caso em análise, especificamente produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, referidos na Lei 10.147/2000 e alterações posteriores).

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, **dou-lhe provimento**, para restabelecer as glosas fiscais referentes a fretes na operação de revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, referidos na Lei 10.147/2000 e alterações posteriores.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan