



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10480.727218/2012-55</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.233 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	MINASGÁS S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

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

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES 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 gás liquefeito de petróleo - GLP, sujeito 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 (conforme Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Foi afirmado pelo STJ (Tema Repetitivo 1.093), que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (casos de monofasia e substituição tributária). Assim, os componentes do custo de aquisição, tais como frete e seguro, quando atrelados a bens sujeitos à tributação monofásica, não podem gerar créditos (EDcl no REsp nº 1.895.255/RS).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Régis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo contribuinte em face do Acórdão nº 3301-011.435, de 22 de novembro de 2021, que, ao julgar recurso Voluntário do contribuinte, decidiu pela rejeição das preliminares arguidas e pela negativa de provimento:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. OMISSÃO E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade.

PRELIMINAR. PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Reconhecido pelo julgador ser prescindível ao julgamento a baixa dos autos à autoridade preparadora para realização da perícia solicitada, rejeita-se o pedido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

REVENDA DE PRODUTO SOB O REGIME MONOFÁSICO DE INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES EM AQUISIÇÃO E VENDA.

O GLP foi expressamente excluído do rol dos produtos, cujos custos da compra para revenda podem ser computados nas bases de cálculo dos créditos de PIS e Cofins (alínea "b" do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Assim, não se pode admitir créditos sobre fretes nas operações de compra para revenda, pois compõem o custo de aquisição do GLP. Outrossim, também não é

autorizado o cálculo de créditos sobre os fretes em vendas, uma vez que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 expressamente limitou tal prerrogativa aos bens citados no inciso I deste artigo, no qual não se encontra o GLP.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização.

A discussão travada decorre do indeferimento de Pedido de Ressarcimento objeto do PER/DCOMP nº 05531.36212.290110.1.1.10-1778 e consequente não homologação das compensações dos débitos declarados por meio dos PER/DCOMP vinculados, sendo o crédito postulado decorrente de PIS – Não Cumulativo – Mercado Interno, referente ao 3º Trimestre de 2008.

Os créditos postulados pelo contribuinte decorrem das operações de aquisição e revenda de gás GLP acondicionado em botijões.

Impugnada, a exigência foi mantida pela DRJ, desafiando a interposição de Recurso Voluntário a este CARF que, em sede preliminar, **(i)** afastou alegação de nulidade da decisão recorrida por alegada ausência de motivação e **(ii)** negou a produção de prova pericial. No mérito, **(iii)** negou o direito ao crédito sobre frete na operação de venda; **(iv)** negou o direito ao crédito sobre frete na operação de aquisição; **(v)** afastou a alegação de que a operação da Recorrente configura industrialização e não revenda; **(vi)** manteve a glosa sobre aquisição de energia elétrica apropriada de forma extemporânea e não amparada em documentação hábil, bem como **(vii)** manteve a glosa com despesas de aluguéis não comprovadas.

Foi interposto Recurso Especial pelo contribuinte alegando divergência de interpretação acerca do direito à tomada de créditos das contribuições sociais sobre:

(i) os fretes pagos para transporte de mercadorias cuja aquisição não ensejam direito à apuração de crédito. Indica como paradigma o Acórdão nº **3401-009.195**.

(ii) os fretes pagos nas operações de venda de mercadorias sujeitas à tributação concentrada das contribuições sociais. Indica como paradigma os acórdãos nº **9303-007.764** e **9303-007.500**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento integral em sede de despacho.

Intimada, a Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

Os autos foram a mim distribuídos por sorteio.

**VOTO**

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

O presente feito apresenta idêntico conteúdo ao processo 10480.727204/2012-31, do mesmo contribuinte e fundamentado em Acórdão recorrido de mesmo conteúdo e também com os mesmos paradigmas indicados, que foi julgado como paradigma de lote repetitivo em sessão realizada em 10 de outubro de 2024, por esta mesma Turma e composição.

O Acórdão proferido naquela oportunidade, relatado pelo Conselheiro Vinícius Guimarães e acompanhado à unanimidade pela Turma, deve ser aplicado também ao presente feito, seja em razão da minha concordância com os termos da decisão, seja por se verificar medida de segurança jurídica. Trata-se do Acórdão nº 9303-016.186:

**Do Conhecimento**

O recurso especial deve ser conhecido, conforme os fundamentos expressos no despacho de admissibilidade.

**Do Mérito**

A controvérsia diz respeito às seguintes matérias:

- i) créditos de contribuições não cumulativas sobre as despesas com fretes pagos na aquisição de mercadorias sujeitas à tributação monofásica (GLP para revenda);
- ii) créditos de contribuições não cumulativas sobre os fretes pagos nas operações de venda de mercadorias sujeitas à tributação monofásica (GLP para revenda).

Passo à análise das matérias.

\*\*\*

No tocante à **primeira matéria, créditos de PIS/COFINS sobre as despesas com fretes pagos na aquisição de GLP para revenda**, a questão está pacificada neste Colegiado, no sentido de negar provimento à pretensão do sujeito passivo. Na esteira de tal entendimento, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9303-014.723, julgado em 11/03/2024, Rel. Liziane Angelotti Meira, no qual restou decidido, por unanimidade de votos, que não é possível o aproveitamento de créditos sobre frete vinculado ao transporte de bens sujeitos à tributação monofásica – participaram do julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovicz Belisario, Vinicius Guimaraes e Alexandre Freitas Costa.

Tal vedação à apuração de créditos sobre fretes nas aquisições de bens de tributação concentrada encontra seu fundamento nos arts. 2º, §1º, I, e 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Em harmonia com tal entendimento, posicionou-se o acórdão recorrido, cujos excertos pertinentes do voto condutor são transcritos a seguir:

Fretes na Aquisição

Em síntese, a Fiscalização sustenta que, apesar de as despesas com fretes permitirem a apuração de créditos da não cumulatividade desde que incluídas nos custos de aquisição, quando as mercadorias adquiridas não permitam, por si, a apuração de créditos, igualmente os dispêndios com fretes não geram créditos.

Essa vedação de apuração de créditos pela Recorrente encontra-se nos art. 2º, §1º, I, e 3º, I, “b”, das eis nº 10.637, de 2002, e nº 10.33, de 2003, j reproduzidos neste voto.

De minha parte, ratifico o entendimento fiscal, pois, tendo em vista que as mercadorias adquiridas não permitem a apuração de créditos da não cumulatividade, igualmente os fretes em sua aquisição não permitem tal creditamento.

Os gastos com serviços de transporte são tratados como integrantes do custo de aquisição dos bens movimentados e, sendo vedado o creditamento em relação à aquisição do produto em análise (GLP), cujos custos englobam os custos de transporte, não há crédito a ser deferido nessa operação.

No mesmo sentido, transcrevo a seguir ementa e trechos do voto vencedor de julgado desta mesma Turma, integrantes do Acórdão nº 3301-003.442, de 26/04/2017:

#### Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008 REVENDA DE PRODUTO SOB O REGIME MONOFÁSICO DE INCIDÊNCIA DE PIS E CONFINS. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES EM AQUISIÇÃO E VENDA O GLP foi expressamente excluído do rol dos produtos, cujos custos da compra para revenda podem ser computados nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS (alínea "b" do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Assim, não se pode admitir créditos sobre fretes nas operações de compra para revenda, pois compõem o custo de aquisição do GLP. Outrossim, também não é autorizado o cálculo de créditos sobre os fretes em vendas, uma vez que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 expressamente limitou tal prerrogativa aos bens citados no inciso I deste artigo, no qual não se encontra o GLP.

Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido Voto Vencedor (trechos) [...]

Não resta dúvida de que a alínea "b" inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/02 excluiu o GLP do rol dos bens cujos custos de aquisição dão direito a crédito.

Minha leitura e de grande parte das decisões que vem sendo proferidas pelo CARF é a de que o frete em aquisições pode ser computado no cálculo dos créditos, porque é item componente do custo de aquisição dos bens. Com efeito, neste sentido, também se manifestou o i. relator.

Ora, se a alínea "b" do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03 expressamente dispõe que não se pode calcular créditos sobre os custos de compra para revenda de GLP, é forçoso que se entenda esta vedação também abrange o frete incorrido nesta operação, uma vez que compõe o custo de aquisição do GLP. [...]

No que concerne ao julgado do STJ no curso do REsp nº 1.215.773-RS, que a Recorrente trouxe aos autos no intuito de amparar a sua tese, sem desmerecer o teor de tal decisão, esclareço que ela não possui efeito vinculante perante este Colegiado, a teor do que prescreve o art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Portanto, não há como se admitir créditos sobre os dispêndios com fretes na aquisição de GLP para revenda, pois compõem o seu custo de aquisição.

Acondicionamento de GLP e Processo Industrial Como já exposto acima, a Recorrente defende que realiza processo industrial, descrito no art. 4º, IV, do Regulamento do IPI, baixado pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, pois condiciona o GLP em botijões ou cilindros transportáveis de 2 kg, 13kg, 20 kg 45 kg, 90 kg ou 190 kg, que ela própria fabrica, em um processo que também inclui, quando o botijão é reutilizado, a revisão e o teste das condições gerais do recipiente, tais como estanqueidade, pintura, válvula de segurança, base e alça, além da colocação de novos lacres e cartelas.

Diante desse fato, conclui que está autorizada a usufruir os créditos previstos no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, dentre as quais figura o frete na aquisição do GLP, verdadeiro insumo usado na produção, visto que essencial para a sua atividade, nos termos do REsp nº 1.221.170-PR, DJe de 22/02/2018, e jurisprudência deste CARF.

Dessa forma, entende a Recorrente que, seja ela uma sociedade empresária comercial, seja uma fabricante, ou um estabelecimento industrial, a legislação de regência, bem como a jurisprudência pátria admitem o desconto de créditos calculados sobre o custo incorrido com o frete na aquisição e venda do GLP.

Pois bem.

Desde já, esclareço que a Recorrente, ao se apropriar de créditos da contribuição sobre os fretes na aquisição de GLP, informou os valores que julgava fazer jus na Linha 01 da Ficha 16 do Dacon, ou seja, co o "Bens para e enda", e n o na inha 02 dessa mesma Ficha, "Bens Utilizados como

Insumos”, o que comprova que os créditos pleiteados decorreram de operações realizadas de acordo com a Classificação Fiscal (CNAE) da Interessada, a saber: “ o comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo”.

Não é outra conclusão da Fiscalização sobre a atividade da Recorrente, conforme trechos seguintes extraídos do Relatório de Fiscalização (destaques acrescidos):

[...] 2. Análise dos Créditos

[...] Para complementar as informações apresentadas pelo contribuinte, extraímos dos sites de acesso na própria Receita Federal as seguintes informações:

1 - A Classificação Fiscal (CNAE) do contribuinte indica que trabalha com "Comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo (GLP);

[...] 4. Enquadramento Legal —Apuração dos Créditos

[...] 4.2 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

[...] Logo, no caso em questão, os valores indicados como créditos nesta rubrica (serviços utilizados como insumos) não podem ser considerados e devem ser zerados pois a empresa não trata de prestação de serviços e nem de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, mas de comercialização/revenda de produtos. [...]

À mesma conclusão chegou a DRJ, de acordo com os seguintes trechos da ementa da decisão de piso (destaques acrescidos):

[...] PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.

Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem ou serviço aplicados no processo produtivo. O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

No caso, a atividade da empresa não trata de prestação de serviços e nem de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, mas de comercialização/revenda de produtos.

BENS PARA REVENDA, ARMAZENAGEM E FRETES NA AQUISIÇÃO E NA VENDA Não há como permitir o desconto de créditos relativos

ao frete que compõe o custo de aquisição das mercadorias para as quais é vedado o creditamento.

Considerando que a empresa atua na comercialização de mercadorias excluídas do inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.333/2003 (gás liquefeito de petróleo – GLP), ou seja, que as mercadorias revendidas não podem gerar créditos para seu revendedor, também não gerarão créditos as despesas de armazenagem e fretes na operação de venda dessas mercadorias, pois a própria Lei apenas autoriza este desconto para as mercadorias incluídas nos incisos I e II. [...]

No caso em exame, é incontroverso o fato de que a Recorrente é revendedora de produto (GLP) sujeito à sistemática monofásica; não é produtora ou fabricante de tal produto, mas sim a Petrobrás; e, não pode se creditar das contribuições em relação à aquisição desse produto, adquirido com o intuito de revenda.

Dessa forma, não prospera a alegação de que o GLP é usado como insumo em processo industrial da Recorrente, pois este produto, no caso, não tem aplicação industrial (como, a título exemplificativo, aquecer fornos industriais e queima de materiais), mas, sim, representa, na situação em análise, a própria mercadoria a ser revendida pela Recorrente.

Independentemente de o acondicionamento de GLP ser realizado pela Recorrente, entendo que tal situação não descaracteriza o fato de que o frete na aquisição do GLP representa custo de aquisição de um produto cuja legislação veda o crédito das contribuições.

Portanto, diversamente do entendimento da Recorrente, a legislação de regência inadmitte o desconto de créditos calculados sobre os dispêndios com fretes na aquisição e venda de GLP.

Logo, sem razões à Recorrente em suas alegações.

São precisos os fundamentos acima consignados, de maneira que os adoto como razões de decidir no presente voto.

Assinalo, ademais, que a matéria foi pacificada pelo STJ, no julgamento dos Embargos de Declaração opostos pelo COMÉRCIO E TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS POLLON, no REsp nº 1.895.255/RS (Tema Repetitivo 1.093, vinculante):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Foi afirmado por esta Corte com veemência 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).

2. O conceito de "custo de aquisição", além de já estar legalmente consolidado e determinado há pelo menos quatro décadas na legislação do Imposto de Renda (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) é aquele sabidamente utilizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB para calcular os créditos em questão, consoante o art. 167, da Instrução Normativa RFB Nº 1.911/2019.

3. Reitera-se que os componentes do custo de aquisição, tais como frete e seguro, quando atrelados a bens sujeitos à tributação monofásica, não podem gerar créditos, conforme a tese 1 do repetitivo. (EDcl no REsp nº 1.895.255/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe: 08/11/2022) (grifou-se).

Como se vê, o STJ (Tema Repetitivo 1.093) firmou o entendimento de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (casos de monofasia e substituição tributária). Nesse contexto, os componentes do custo de aquisição, tais como frete e seguro, quando atrelados a bens sujeitos à tributação monofásica, não podem gerar créditos.

Pelo exposto, há de se negar provimento ao recurso especial no que tange à presente matéria.

\*\*\*

No que tange à **segunda matéria, créditos de PIS/COFINS sobre as despesas com fretes pagos na revenda de bens sujeitos à tributação monofásica (revenda de GLP)**, é de se assinalar que a matéria se tornou pacificada no âmbito deste Colegiado, no sentido de negar provimento à pretensão do sujeito passivo.

Na esteira de tal entendimento, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9303-014.723, julgado em 11/03/2024, Rel. Liziane Angelotti Meira, no qual restou decidido, por unanimidade de votos, que não há que se falar em aproveitamento de créditos sobre as despesas com fretes na operação de revenda de gás liquefeito de petróleo - GLP, sujeito à tributação concentrada (monofásica).

O fundamento central para a negativa de aproveitamento de créditos sobre as despesas com frete na revenda de GLP pode ser encontrado no inciso IX c/c inciso I, "b", ambos do art. 3º, e do art. 2º, § 1º, inciso I, todos da Lei 10.833/2003.

Tal posicionamento se harmoniza com o entendimento firmado no acórdão recorrido, cujos fundamentos, transcritos a seguir, adoto como razões de decidir no presente voto:

#### Fretes na Operação de Venda

A possibilidade de apuração de créditos sobre armazenagem e frete nas operações de vendas de bens está prevista no art. 3º, IX, c/c o art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003:

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

[...] 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; Da leitura acima, é possível concluir que os créditos permitidos são aqueles relacionados à armazenagem e fretes nas operações de venda dos produtos relacionados nos incisos I e II do mesmo artigo, o que coloca de fora desse universo, os produtos sujeitos à tributação concentrada, como excepcionados literalmente pela alínea “b” do inciso I.

Se a intenção do legislador fosse possibilitar o crédito para toda e qualquer operação de venda de produtos ou mercadorias, bastaria que o texto do inciso IX não contivesse a delimitação “ [...] nos casos dos incisos I e II [...]”.

Portanto, ao restringir a hipótese de creditamento, conclui-se que o legislador não permitiu o seu uso para qualquer operação de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, revelando, sim, sua intenção em não estender o creditamento sobre os referidos dispêndios para os produtos sujeitos à tributação concentrada.

Nesse mesmo sentido, de impossibilidade de creditamento em relação a fretes na venda de produtos monofásicos, temos os seguintes julgados desta mesma Turma: (...) Antes de concluir a análise desta glosa fiscal, vale trazer alguns esclarecimentos sobre a jurisprudência deste CARF e do STJ, que, no entender da Recorrente, embasaria suas argumentações, a saber: i) CARF - Acórdãos nºs 9303-007.500, de 17/10/2018; 9303-007.364, de 17/09/2018; 9306-004.310, de 18/09/2016; 9303-004.311, de 15/09/2016; e 3401-003.813, de 26/06/2017; e ii) STJ – AgRg no Resp 1051634-CE, de 28/03/2017.

De fato, neste Colegiado essa matéria tinha jurisprudência favorável à tese da Recorrente, a exemplo dos acórdãos por ela citados. No entanto, após ser proferido o Acórdão nº 9303-007.767, em 11/12/2018, houve alteração de entendimento no âmbito deste CARF, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS 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 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). (...)A partir de então, este Colegiado, embora não unânime em suas decisões, vem entendendo pela impossibilidade da referida hipótese de creditamento, conforme Acórdão nº 9303-009.444, de 18/09/2019.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para apurar créditos relativos às despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nas revendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (derivados do petróleo) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições.

Quanto ao julgado do STJ, AgRg no Resp 1051634-CE, de 28/03/2017, pelo que se vê da ementa trazida aos autos pela Recorrente, trata-se de extensão dos benefícios do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, a empresas não vinculadas ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO.

Vejamos o que diz tal dispositivo:

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.

Percebe-se, porém, que não há como esse dispositivo amparar o pleito da Recorrente, visto que não há como se falar em manutenção de crédito que tem apuração proibida pela própria legislação do tributo.

Dessa forma, sem razão à Recorrente quanto à hipótese de creditamento suscitada.

Cito, ainda, o Acórdão nº 9303-013.927, de 11 de abril de 2023, Rel. Rosaldo Trevisan, cujos fundamentos consignados a seguir adoto como razões suplementares de decidir:

(...)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 oponível 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 nº 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).

Assim, deve ser negado provimento ao recurso especial no tocante à segunda matéria.

Diante do exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário**