



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.721130/2011-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.629 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. REVENDA DE MERCADORIAS.
MONOFASIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar. Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior. Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias.

BENEFÍCIO FISCAL. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

O benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou as leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos (relatora), Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pitondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-42.735, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. FRETES NA VENDA. PRODUTOS TRIBUTADOS COM INCIDÊNCIA CONCENTRADA/MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

Pessoa jurídica que, na espécie, atua no ramo de venda por atacado de produtos farmacêuticos, 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL E MANIFESTAÇÕES DA DOUTRINA. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em acórdãos de 2ª instância administrativa, em decisões judiciais, ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

ÔNUS DA PROVA. SEGREGAÇÃO DAS DESPESAS COM FRETES. VENDA DE PRODUTOS DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA E INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. RATEIO.

1. É ônus do contribuinte demonstrar, a partir de documentos hábeis e idôneos, quais os valores de despesa com frete na venda de mercadorias que

estariam sujeitos à incidência não cumulativa das contribuições PIS e Cofins, segregados das despesas relacionadas à venda de produtos sujeitos à incidência concentrada/monofásica.

2. Descabida a alegação de erro no rateio adotado pela fiscalização, quando o interessado não aponta os valores corretos que deveriam ser utilizados nesse sentido.

DILIGÊNCIA. RAZÕES.

O pedido de diligência deve assentar-se em razões convincentes, logrando a impugnante demonstrar os pontos de discordância entre o levantamento fiscal e os fatos registrados em sua contabilidade. Se a empresa não anexa aos autos os elementos de prova que alega dispor, e não justifica o motivo que o impediu de adotar tal procedimento, revela-se protelatório o pedido de diligência.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem sintetizar os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, em decorrência do indeferimento do pedido de ressarcimento solicitado no PER nº 21241.67791.260609.1.1.11-5033.

O PER foi objeto de representação para análise manual do pedido.

Por intermédio do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08113.002011.00326-0 determinou-se a análise de diversos PER do contribuinte, todos eles relacionados a Pedidos de Ressarcimento, dentre eles está incluído o presente processo:

PROCESSO	PER	TRIBUTO / PERÍODO
10882-721.158/2011-53	21011.01124.210111.1.5.10.9626	PIS / 3 2008
10882-721.155/2011-10	00762.29988.210111.1.5.11.6578	COFINS/3 2008

PROCESSO	PER	TRIBUTO / PERÍODO
10882-721.137/2011-38	14448.94845.260609.1.1.10.1875	PIS / 4 2008
10882-721.132/2011-13	07621.37330.260609.1.1.11.0044	COFINS/4 2008
10882-721.135/2011-49	33237.59279.260609.1.1.10.3201	PIS / 1 2009
10882-721.130/2011-16	21241.67791.260609.1.1.11.5033	COFINS/1 2009
10882-721.157/2011-17	14425.51600.210111.1.5.10.8290	PIS / 2 2009
10882-721.153/2011-21	24111.80131.210111.1.5.11.9530	COFINS/22009
10882-721.159/2011-06	25487.19167.210111.1.5.10.1980	PIS / 3 2009
10882-721.156/2011-64	28923.13869.210111.1.5.11.2333	COFINS/3 2009
10882-721.138/2011-82	02850.23640.270110.1.1.10-8058	PIS / 4 2009
10882-721.134/2011-02	40010.76442.270110.1.1.11.8320	COFINS/4 2009

A autoridade responsável pelos exames emitiu o Relatório Fiscal, fls. 772/788, merecendo ser destacados os seguintes trechos:

(...)

60. Os produtos relacionados no §1º do art. 2º da Lei 10.833/2003 são sujeitos ao modelo concentrado/monofásico de incidência não cumulativa do PIS e da COFINS, tendo vedação expressa ao creditamento no tocante às despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda, conforme os dispositivos trazidos à tela no presente relatório, transcritos acima.

61. Assim, resta cristalino o entendimento de que a Pessoa Jurídica **NÃO PODE SE CREDITAR** de valores calculados em relação a Fretes na operação de venda dos produtos monofásicos.

62. Cabe aqui o comentário adicional de que as Soluções de Consulta não têm efeito vinculante, produzindo apenas efeitos inter partes. Mesmo assim, a Solução de Consulta 351/2007 trazida à baila pelo contribuinte já inclusive sofreu reforma por parte da autoridade expedidora que, por meio da expedição da SCI 107 de 20 de abril de 2010, manifestou-se contrariamente ao creditamento no tocante às despesas de armazenagem e frete, tanto ao PIS/PASEP quanto à COFINS.

63. Analisando os lançamentos efetuados na conta 33010614 – FRETES, CARRETOS E DESPACHOS, verificamos que muitos deles se tratam de lançamentos sintéticos, que representam a somatória de vários conhecimentos de transporte de um mesmo prestador de serviço.

64. Além disso, verificamos que parte dos Conhecimentos de Transporte não faz referência às Notas Fiscais dos produtos transportados.

65. Assim, embora os Conhecimentos de Transporte confirmem robustez aos lançamentos contábeis, estes não possibilitam o relacionamento entre os valores das despesas de frete com as Notas Fiscais de venda emitidas pela empresa.

66. Além disso, dentre os conhecimentos de transporte que especificam as Notas Fiscais dos produtos transportados, identificamos que vários conhecimentos de transporte se referem a mais de uma Nota Fiscal de produtos, com destinatários diferentes, em diferentes localidades, a distâncias distintas, com quantidades de produtos e pesos / dimensões distintos, o que necessariamente pressupõe um rateio do valor do frete entre as cargas transportadas.

67. Somando-se a isso o fato de que em uma mesma Nota Fiscal existem mercadorias sujeitas ao sistema monofásico de tributação de PIS e de COFINS e outras sujeitas ao regime normal de tributação, não foi possível fazer o relacionamento direto entre as despesas de frete e as mercadorias transportadas, mesmo de posse dos arquivos magnéticos de Notas Fiscais de Mercadorias e dos originais dos Conhecimentos de Transporte.

68. Em decorrência disso, para se obter o valor do frete passível de creditamento, lançamos mão da aferição indireta com base na técnica do rateio proporcional para a determinação do frete correspondente aos produtos sujeitos ao regime normal de tributação do PIS e da COFINS, uma vez que o frete correspondente aos produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação não confere à empresa o direito ao creditamento.

69. Conforme informações constantes na Ficha 7A / 17A da DACON, o contribuinte auferiu Receitas Tributadas, Receitas Financeiras (Alíquota zero), e Receitas com Revenda de Produtos Monofásicos.

70. Aplicando às despesas de Frete a proporcionalidade obtida entre as receitas com mercadorias, e distribuindo os créditos em conformidade com as apurações observadas durante a fiscalização, temos:

(...)

CONCLUSÃO

75. Pelo exposto, proponho a HOMOLOGAÇÃO PARCIAL do Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 21241.67791.260609.1.1.11.5033, formulado pelo contribuinte, reconhecendo o direito ao crédito no valor de R\$ 221.134,09 (duzentos e vinte e um mil, cento e trinta e quatro reais e nove centavos), e o posterior encaminhamento do processo ao SEORT/DRF/OSA para que tome as providências cabíveis.

Como consequência, foi emitido o Parecer SEORT/DRF/OSA nº 119/2013, fls. 789/799, que decidiu pelo deferimento parcial do pedido de ressarcimento de créditos constante deste processo, bem como a homologação parcial da(s) compensação(ões) atrelada(s) a esse pedido. Referido parecer foi aprovado pelo Delegado da Receita Federal em Osasco/SP, cujos fundamentos embasaram o despacho decisório relacionado ao pleito do contribuinte.

O contribuinte foi cientificado do despacho decisório em 08/08/2013, fls. 800, tendo apresentado em 28/08/2013 manifestação de inconformidade, fls. 802/822. Em sua contestação, a defesa contrapõe-se ao Despacho Decisório com base nos argumentos a seguir sintetizados.

- Não há qualquer discussão sobre a natureza e validade dos fretes contabilizados, ou seja, não há dúvidas de que:

- a) há a operação de frete,
- b) que este é relativo a venda dos produtos e
- c) que o valor frete é arcado pela Impugnante na operação de venda.

DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO AO FRETE DE VENDA.

- A portaria 37 de 1992 do Ministério da Fazenda, a qual regula as margens de preço agregado nas vendas de medicamento, é clara ao impor o ônus da entrega da mercadoria ao revendedor atacadista, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 2º.

- Assim por lei, o frete de venda deverá ser arcado pela Recorrente que é uma atacadista de medicamentos.

DO CRÉDITO DE FRETE NA VENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS

- A decisão recorrida constrói uma restrição ao uso do crédito inexistente na Lei nº 10.833/03. O art. 3º que relaciona as operações que geram crédito no inciso I dispõe que gera crédito os bens adquiridos para a revenda, exceto aqueles sujeitos ao regime monofásico.

- A exceção contida neste item, limita exclusivamente o crédito relativo à aquisição dos bens, e assim o faz porque este bem quando revendido não terá a incidência de PIS e COFINS.

- No caso em tela, a Impugnante vende produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação, e arca com o frete de entrega destes produtos, como ressalta a própria decisão recorrida, logo, tem direito ao crédito conforme inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

- O inciso IX ao citar os incisos I e II apenas faz o link da operação de armazenagem e frete, a necessidade de se tratar de mercadorias adquiridas para revenda, pois o frete decorrente por exemplo da venda de ativos da empresa, não geraria crédito, vez que não se trata de bem adquirido para revenda.

- A exceção do crédito relativo ao inciso I, não se aplica ao inciso IX, para que isto ocorresse seria necessário que tal referência também estivesse no inciso IX, ou seja, neste inciso deveria estar consignado que o frete relativo a operação de venda das mercadorias das alíneas "a" e "b" não geraria crédito.

- Vale lembrar 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 Impugnante. 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.

- O não creditamento em relação a aquisição do produto em si é justificado pela ausência de tributação deste nas cadeias seguintes de sua comercialização, porém tal lógica não se apresenta em relação ao frete da operação de venda do bem.

DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO AOS PRODUTOS DO MONOFÁSICOS.

- Importante ressaltar que independente de todos os fundamentos já postos, a limitação ao crédito decorrente da aquisição do próprio produto é questionável, quiçá em relação ao frete. A Impugnante tem direito ao crédito perseguido não só em relação ao frete, mas em relação ao próprio produto, façamos uma análise da evolução legislativa sobre o tema e busca daí a melhor forma de sua aplicação.

- As contribuições sociais - Pis e Cofins - foram inseridas no regime não-cumulativo de apuração após a publicação das leis 10.637/02 e 10.833/03 respectivamente. Pelos referidos normativos, estava criado o regime não-cumulativo de apuração das contribuições, obrigatório para os contribuintes optantes pelo lucro real, porém fora do referido regime operações realizadas com produtos sujeitos ao regime monofásico de apuração.

- Ou seja, com a edição das normas citadas, passamos a ter concomitantemente o regime cumulativo de apuração, o regime não-cumulativo e o regime monofásico.

- Acontece que com a edição da lei 10.865/04 houve uma significativa alteração no sistema posto, pois pela referida legislação os produtos revendidos pela Recorrente passaram a integrar também o regime não-cumulativo, ou seja, o que antes era tratado pelo legislador como dois regimes distintos, passou a ser uma operação mista, onde o contribuinte sujeito ao recolhimento concentrado (monofásico) também teria o direito de creditamento através do regime não-cumulativo.

- Ou seja, a partir de agosto de 2004, quando entrou em vigência a lei 10.865/04, houve uma mudança no regime monofásico que passou a beneficiar os contribuintes que operam com mercadorias sujeitas a sua sistemática. Tal benefício foi corroborado posteriormente pela lei 11.033/04 que em artigo 17 reconhece o referido crédito.

- Não bastasse, o artigo 16 da lei nº 11.116/05 novamente confirma o crédito e disciplina a sua utilização, inclusive possibilitando o seu uso para compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

- Vale citar que o artigo supracitado não só reconhece a existência do crédito, como a sua data de início, 09/08/2004, ou seja, início da vigência da lei 10.865/04. O referido crédito e seu aproveitamento chegou inclusive a ser regulamentado no âmbito da Receita Federal, através da IN 600/05 (SIC), artigo 42.

- Importante ressaltar que a IN 600/05 (SIC) permaneceu inalterada e direito ao crédito, como posto, até a edição da IN 900/08, ou seja, durante 3 (três) anos a própria administração reconheceu e admitiu a cumulação das sistemáticas de apuração - monofásico e não cumulatividade.

- Finalmente, para por uma pá de cal sobre o assunto, foi publicada a MP 413/08 que em seus artigos 14 e 15 alterava as leis 10.637/02 e 10.833/03 para impedir a utilização do crédito de PIS e COFINS nos produtos sujeitos ao regime monofásico de apuração, a partir da regulamentação pela Secretaria da Receita Federal, no que se refere à vedação instituída, ou seja, reconhecendo a validade dos créditos em períodos anteriores. O referido dispositivo foi derrubado no Congresso Nacional sendo convertida a MP 413 na Lei 11.727/08 sem tais disposições, ou seja, mantendo na íntegra o direito ao creditamento.

- Repise-se, como os dispositivos específicos as vedações à apropriação de crédito em relação a custos, despesas e encargos vinculados as receitas de produtos monofásicos, contidos originariamente na MP 413/08, especificamente dirigidos a distribuidores e comerciantes atacadistas não restou convertido no bojo da Lei nº 11.727/08, resta notória a possibilidade pretérita e atual a manutenção do crédito a tal título.

- A tentativa de revogação ao direito de crédito foi novamente levada a efeito pelo Poder Executivo na edição da MP 451/08 e novamente os dispositivos que vedavam a utilização do crédito não foram aprovados no processo de conversão da MP na Lei nº 11.945/09.

- O fato é que o Congresso Nacional, Poder responsável pela edição das leis em nosso país, reiterou por diversas vezes seu entendimento de que há o direito ao crédito no caso em análise. Portanto, não é possível o afastamento deste direito, senão mediante alteração legislativa, o que, como dito, foi buscado por duas vezes e não foi admitido pelo Poder Legislativo.

DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL SOBRE O CRÉDITO DO FRETE

- O direito ao crédito relativo às despesas de frete é incontestável, sendo clara a definição normativa e já havendo entendimento consolidado no CARF sobre a matéria, cita:

DO USO INDEVIDO DA AFERIÇÃO INDIRETA

- Não bastasse, ainda que admitíssemos que fosse válida a restrição ao crédito imposta pela decisão recorrida, nesta há expressa menção de que os fretes não se relacionam exclusivamente a produtos sujeitos a tributação monofásica, e admite parte do crédito. Porém define o valor deste crédito mediante uma aferição indireta sob o

fundamento de que não seria possível a definição exata do valor do frete relativo a venda de um ou outro produto.

- A aferição indireta que nada mais é do que o arbitramento dos valores e somente é admissível quando se verifica que a contabilidade da empresa é inidônea, ou seja, quando não há uma escrituração contábil de acordo com as normas vigentes.

- A aferição é procedimento excepcionalíssimo. Somente é possível a sua aplicação quando há flagrante e inconteste irregularidade, a teor do artigo 148, do Código Tributário Nacional.

- Assim, por se tratar de medida excepcional, o arbitramento somente é cabível quando se torna imprescindível, isto é, na ausência de qualquer documento que permita a apuração:

- No caso em tela, o ilustre auditor entendeu por aplicar a aferição, apesar de deixar claro em seu relatório que todos os registros contábeis pertinentes foram feitos e na checagem por amostragem realizada não encontrou nenhuma irregularidade. Afirmou ainda que detinha em seu poder as notas fiscais de venda em arquivo magnético e os originais de todos os conhecimentos de transporte.

- Outrossim, conforme pode ser verificado do correlato Relatório Fiscal de fls., vê-se inequivocamente que a Impugnante apresentou sempre que intimada, os documentos ao Fisco.

- Portanto, assim sendo, é inadmissível a aferição realizada, tornando insubsistente a decisão recorrida em relação ao saldo remanescente a título de ressarcimento não homologado pelo Fisco. Subsidiariamente, caso este não seja o entendimento e caso mantida a decisão impugnada sobre a impossibilidade do creditamento relativo ao frete da venda do produto monofásico, requer que se baixe o feito em diligência para a apuração efetiva do valor do frete relacionado às operações de venda dos produtos sujeitos a tributação no mercado interno.

- Sobre a impossibilidade da aferição indireta nos casos da existência da contabilidade regular, temos diversos julgados exarados tanto pelo CARF, assim como pelo Poder Judiciário.

- Resta claro que não era possível a aplicação da aferição indireta, sendo necessária a cassação da r. decisão recorrida.

DO PEDIDO

- Diante das razões de fato e de direito apresentadas, requer seja a presente manifestação de inconformidade recebida e provida em seu pedido para reformar a r. decisão recorrida e julgar procedente integralmente o pedido de ressarcimento formulado, homologando as declarações de compensação vinculadas.

- Sucessivamente, caso mantenham a fundamentação da decisão recorrida, no sentido de que o frete da operação de venda de produto sujeito a tributação monofásica não gera crédito, que seja cassada a r. decisão recorrida, por ter imotivadamente utilizado-se da aferição indireta para determinar que seja apurado efetivamente o valor do crédito com base nas notas fiscais de venda e nos conhecimentos de transporte devidamente contabilizados e disponibilizados a fiscalização.

A Recorrente foi intimada da decisão de primeira instância pela via eletrônica em 04/05/2018 (Termo de Abertura de Documento de fls. 905), apresentando Recurso Voluntário por meio de protocolo eletrônico em data de 28/05/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 908), pelo qual pediu pela reforma da decisão recorrida, para julgar procedente o Pedido de Ressarcimento formulado, homologando as declarações de compensação vinculadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Versa o presente litígio sobre o Pedido de Ressarcimento objeto do PER nº 21241.67791.260609.1.1.11-5033, cujo crédito não foi reconhecido integralmente pela DRF de origem, tendo em vista a impossibilidade de utilização dos valores relacionados aos fretes nas operações de venda, uma vez que a maior parte dos produtos vendidos pela Recorrente são produtos farmacêuticos, perfumaria, de toucador e higiene e beleza, os quais estão sujeitos à tributação monofásica de PIS e COFINS, não gerando crédito em relação às aquisições de tais produtos, bem como sobre o frete das respectivas vendas.

A Contribuinte insurgiu contra a glosa realizada, sustentando pela possibilidade de apuração de créditos no regime não cumulativo sobre os fretes nas operações de vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada ou monofásica. Argumentou a defesa que, sendo a limitação ao crédito decorrente da aquisição do próprio produto questionável, quiçá em relação ao frete.

Argumentou ainda que, apesar de a mercadoria transportada não estar sujeita a tributação de PIS e COFINS, o frete o é, uma vez que o serviço de transporte contratado será tributado por tais Contribuições devido pela transportadora sobre o valor pago pela Recorrente, mantendo a lógica da não cumulatividade.

Com razão à defesa.

De fato, os produtos farmacêuticos, de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, são bens submetidos à alíquota zero, já que toda a tributação da cadeia econômica foi concentrada, pelo desenho legal, na indústria produtora ou nos importadores.

Em síntese, 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.

Nesse caso, como a saída ocorreu sem recolhimento das Contribuições, deve ser observada a sistemática da não-cumulatividade, motivo pelo qual sobre o produto monofásico não há que se falar em direito a crédito.

Ocorre que a exceção ao creditamento em razão da monofasia não impede o direito creditório sobre o frete pago na aquisição de tais produtos para revenda, uma vez que o custo com aquisição de frete e armazenagem não tem a mesma natureza do produto transportado.

Este Colegiado já se posicionou com relação ao direito creditório sobre o frete na venda de produtos sujeitos a monofasia, como no presente caso, conforme v. Acórdão nº 3402-007.715, de relatoria da Ilustre Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, acompanhada por esta Relatora, cujos fundamentos peço vênia para reproduzir, nos termos permitidos pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999:

Frete na operação de venda

A discussão a respeito do direito a tomada de crédito relativo ao frete nas operações de venda, com base no artigo 3º inciso IX das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 tem sido bastante discutida neste Conselho, gerando atualmente decisões favoráveis aos contribuintes seja nas Turmas Ordinárias seja na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Tal entendimento prevalece mesmo com a premissa de que a aquisição de produtos monofásicos não gera o respectivo crédito, isto porque o frete em questão diz respeito a venda, e não ao custo de aquisição dos produtos e, portanto, não encontra a vedação legal dos artigos 3º, inciso I das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido, o voto paradigmático que vem guiando a jurisprudência do CARE 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 vênia dos julgadores da regional, que no caso em concreto a interpretação que foi dada ao preceito legal não é a que melhor atende às normas de hermenêutica e mesmo à sistemática não cumulativa da contribuição, havendo fundamentos para concluir de modo 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 revendas (distribuidores e atacadistas) de produtos monofásicos estão sujeitas a não cumulatividade, embora as receitas sejam tributadas à alíquota zero. Por tal razão, têm direito ao desconto dos créditos permitidos pela legislação, arrolados nos incisos III e seguintes do art. 3º, das Leis nº 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 nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 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 nºs. 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 CAREF, 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

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 nºs. 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 nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003. (Acórdão nº 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 nº. 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 nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003. Recurso Voluntário Provido." (Acórdão nº 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 nº 9.430/96.

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

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 (Acórdão nº 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. **9sem 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 nºs 10.637/2002 e 10.833/03. **(Acórdão nº 9303-007.500 – Paf nº 10480.725292/201156, Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama)**

Observo que não há controvérsia nos autos sobre os custos suportados pela Recorrente com relação aos fretes sobre os quais pretende o creditamento.

Por tais razões, considerando os mesmos fundamentos acima reproduzidos, voto por reconhecer o direito creditório relativo aos fretes sobre as operações de vendas realizadas pela Contribuinte.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a glosa referente aos fretes sobre vendas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Fl. 14 do Acórdão n.º 3402-009.629 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.721130/2011-16

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Cynthia Elena de Campos, ousou dela discordar quanto à sua decisão de dar provimento ao Recurso Voluntário. Explico.

A lide versa sobre 3 questões:

a) a possibilidade de apurar créditos em relação aos dispêndios com fretes na revenda de produtos sujeitos ao regime monofásico;

b) a possibilidade de apurar créditos em relação aos dispêndios com a aquisição de produtos sujeitos ao regime monofásico para posterior revenda;

c) o uso de aferição indireta para quantificar os fretes que não se relacionam a produtos sujeitos a tributação monofásica.

Apesar da irrisignação do contribuinte, o fato é que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou em sentido diametralmente oposto, conforme Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 762.892-PE, Relator Min. LUIZ FUX, publicação em 15/04/2015:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. **TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REVENDA COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. A CUMULATIVIDADE PRESSUPÕE A SOBREPOSIÇÃO DE INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.** LEIS Nº 10.637/2002, 10.833/2003 E 11.033/2004. INTERPRETAÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. OFENSA REFLEXA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias. Precedente: RE 258.470, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 12/5/2000.

2. O aproveitamento de créditos relativos à revenda de veículos e autopeças adquiridos com a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sob o regime monofásico encerra discussão de índole infraconstitucional, de forma que eventual ofensa à Constituição seria meramente reflexa. Precedentes: RE 709.352-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe de 11/6/2014; e RE 738.521-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe de 4/12/2013.

3. *In casu*, o acórdão recorrido extraordinariamente assentou: “TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - NÃO-CUMULATIVIDADE - COMERCIALIZAÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS – SISTEMA MONOFÁSICO - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - LEIS 10.637/02, 10.833/03 E 11.033/04 - APELAÇÃO IMPROVIDA.”

4. Agravo regimental DESPROVIDO.

(...)

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): A presente irresignação não merece prosperar.

Em que pesem os argumentos expendidos no agravo, resta evidenciado das razões recursais que a agravante não trouxe nenhum argumento capaz de infirmar a decisão hostilizada, razão pela qual a mesma deve ser mantida por seus próprios fundamentos.

Com efeito, o Tribunal de origem assentou que **a recorrente está inserida em cadeia produtiva em que a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS se dá de forma monofásica, o que inviabiliza a pretensão de aproveitamento de créditos nos moldes do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, por força do disposto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003**. Entendimento diverso demandaria a interpretação da legislação infraconstitucional supracitada, de forma que eventual ofensa à Constituição Federal seria meramente indireta, o que inviabiliza o apelo extremo.

(...)

Por outro lado, partindo da premissa de que a tributação se dá de forma monofásica, não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias dentro de uma mesma cadeia produtiva. Nesse sentido, RE 258.470, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 12/5/2000, assim ementado:

“Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96.

(...)

*- Nessa decisão está ínsita a inexistência de violação, pela contribuição social em causa, da exigência da não-cumulatividade, porquanto essa exigência - e é este, aliás, o sentido constitucional da cumulatividade tributária - só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI - **e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza cujo ciclo de incidência é monofásico** -, uma vez que a não-cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição.*

- Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido.

Recurso extraordinário não conhecido.”

A respeito da hipótese específica dos autos, confira-se o RE 676.962, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 1/7/2014.

Ex positis, NEGOU PROVIMENTO ao agravo regimental.

No mesmo sentido, o Recurso Extraordinário 676.962/RS, Relator Min. GILMAR MENDES, publicação em 01/07/2014:

Decisão: Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal, no qual se alega violação do artigo 195, §12º, da Constituição da República, pelo acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

O acórdão recorrido assim assentou, no que interessa:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DIREITO AO CREDITAMENTO EM REGIME NÃO CUMULATIVO SUJEITO À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. ALÍQUOTA ZERO.

INCIDÊNCIA CONCENTRADA. ALCANCE DO ART. 17 DA LEI Nº 11.033/04. RESTRITO AO REPORTO.” (fl. 736)

Nas razões recursais, sustenta-se que a parte recorrente teria direito ao creditamento referente ao PIS e Cofins, uma vez que os produtos estão sujeitos à incidência monofásica e são comercializados com alíquota zero.

A Presidência do TRF-4 admitiu o recurso por vislumbrar todos os recursos de admissibilidade.

É o relatório.

Decido.

Inicialmente, em relação à incidência monofásica, o tribunal de origem assim assentou:

“3. Cuidando de tributação monofásica, desaparece o pressuposto fático necessário para a adoção da técnica do creditamento, que é a possibilidade de incidências múltiplas ao longo da cadeia econômica, não se podendo falar, portanto, em cumulatividade.” (fl. 736)

Nessa linha, o entendimento do acórdão recorrido não destoa da jurisprudência desta Corte, que se firmou no sentido de que a cumulatividade não ocorre nas contribuições apontadas, quando apresentarem ciclo de incidência monofásico. Destaco, a propósito, o seguinte julgamento do Pleno desta Corte:

*“Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96. [...] **e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza cujo ciclo de incidência é monofásico** -, uma vez que a não-cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição. - Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido.” (RE 258.470, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, DJ 12.5.2000, grifei)*

Quanto à alíquota zero, o tribunal *a quo* assim decidiu a questão nos seguintes termos:

“Observa-se que antes da edição da Lei nº 10.865/04, o regime monofásico do PIS e a COFINS se dava pelo sistema de incidência única. Após, com a exclusão dos produtos submetidos à incidência monofásica do art. 1º, §3º, inciso IV, das Leis do PIS e da COFINS, instituiu-se a tributação monofásica de alíquota concentrada, pois foi instituída alíquota zero para as demais fases [...] Diante disso, aplico os fundamentos da doughty decisão judicial apenas com um acréscimo: mesmo nas situações onde há incidência tributária do PIS e da COFINS com alíquota zero persiste a tributação monofásica pela técnica da ‘alíquota concentrada’, ou seja, vige o regime jurídico não-cumulativo pela adoção da técnica do tributo monofásico. Na hipótese dos autos, incidem alíquotas concentradas diferenciadas sobre produtores e importadores, desonerando-se, através da alíquota zero, os comerciantes atacadistas e varejistas nas fases seguintes, o que não desvirtua o regime monofásico.” (fl. 733)

Posta a questão nesses termos, verifica-se que a controvérsia dos autos, nesse ponto, cinge-se ao âmbito infraconstitucional, de sorte que divergir do julgado na origem demandaria reexaminar a legislação infraconstitucional, o que não desafia a abertura do recurso extraordinário.

Nessa linha, confirmam-se os seguintes precedentes de ambas as Turmas do STF, no que interessa:

(...)

Por fim, não se verifica, na argumentação da parte recorrente, de que forma o acórdão recorrido teria afrontado o dispositivo apontado, uma vez que se trata de revendedora de máquinas agrícolas, tratores e implementos agrícolas (fl. 726). A ver, o art. 195, §12, dispõe que “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.” Já o acórdão recorrido assim assentou:

“5 – O âmbito de incidência do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 restringe-se ao ‘Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO’, como decorre do texto do diploma legislativo onde inserido tal artigo.

6 – A extensão da previsão do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 a situações diversas daquela prevista na legislação implicaria privilégio indevido para certas atividades econômicas, em detrimento de todas as outras que sujeitas à tributação polifásica.” (fl. 736).

De fato, tal entendimento está conforme a orientação assentada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que, em regra, não cabe ao Judiciário estender a concessão de exoneração tributária, com fundamento no princípio da isonomia, a casos não previstos pelo legislador.

A propósito, destaco o seguinte precedente:

(...)

(AI 360461 AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, DJe 28.3.2008)

Ante o exposto, nego seguimento ao recurso (arts. 21, §1º, do RISTF e 557 do CPC).

Por fim, trago mais um precedente do STF, no julgamento do Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 748.710-RS, Relator Min. DIAS TOFFOLI, publicação em 23/11/2017:

EMENTA

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. IPI. Importação. Contribuinte não habitual. Pessoa natural e jurídica. **Operação monofásica. Não cumulatividade. Inaplicabilidade.**

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, decidiu que incide o IPI na importação de bens para uso próprio, sendo neutro o fato de tratar-se de pessoa natural ou jurídica que se encontre na condição de contribuinte não habitual do imposto.

2. A sistemática da não cumulatividade pressupõe a existência de operações sequenciais passíveis de tributação, o que não ocorre na importação de produto industrializado em que a operação é única.

3. Agravo regimental não provido. Não se aplica ao caso dos autos a majoração dos honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem.

(...)

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

O agravante não trouxe qualquer argumento novo capaz de infirmar o que foi decidido. **Toda sua argumentação está centrada na técnica da não cumulatividade** e na

irrelevância da distinção entre pessoa física e pessoa jurídica, para fins de incidência do IPI, na importação feita por contribuinte não habitual do imposto.

(...)

Em relação à técnica da não cumulatividade, o entendimento da Corte é no sentido de que a sistemática pressupõe a existência de operações sequenciais passíveis de tributação, o que não ocorre na espécie.

Destaco trecho do voto vista do Ministro Roberto Barroso:

“22. Primeiro, devo afirmar que não me parece correto falar em ‘princípio’ da não-cumulatividade. Até porque não há no art. 153, §3º, II da CF um conteúdo axiológico próprio, uma dimensão de peso ou um estado de coisas a ser promovido. Ao contrário, a não-cumulatividade é uma regra que constitucionaliza uma técnica específica de tributação. Um método aplicável aos impostos sobre o consumo, ditos indiretos, que objetiva expurgar o imposto pago nas operações antecedentes, apresentando inegável estrutura normativa de regra. O contribuinte suporta o valor do tributo no preço, apropria-se daquele montante na sua contabilidade e compensa o crédito apurado com o valor devido na saída. A não-cumulatividade faz parte de uma dinâmica de apuração que pretende fazer com que a tributação incida somente sobre o valor agregado em cada operação.

23. Em razão disso, não se trata de norma que tenha o condão de alterar a materialidade constitucional do imposto. Como decorrência da sua estrutura própria de regra, **a não-cumulatividade tem a pretensão de definir de forma exclusiva e abarcante apenas a questão tratada, e nada mais. É dizer, para as hipóteses de incidência em cadeia, garantir a compensação do imposto pago nas operações anteriores, somente isso. Portanto, sua aplicação pressupõe a existência de uma incidência plurifásica, sem o que não estará presente o pressuposto material que lhe autoriza a produção de efeitos.** Em tais circunstâncias, ausente essa premissa, não considero legítimo limitar o espaço de conformação do legislador infraconstitucional com base na não-cumulatividade, mesmo porque o efeito indesejado que a regra constitucional pretendeu evitar não se apresenta.

24. **Por isso, não é sempre que a não-cumulatividade terá aplicação, mesmo nos impostos indiretos por natureza, casos do IPI e do ICMS. Isso porque nem toda cadeia é necessariamente plurifásica. Portanto, se a função é expurgar imposto pago antes, é porque há mais de uma incidência. Por outro lado, se a operação é única, não existe imposto pago antes e tampouco risco de múltipla tributação sobre a mesma base econômica. A primeira incidência será a única. Logo, em operações monofásicas, não há utilidade para a não-cumulatividade porque a situação encontra-se simplesmente fora do campo de aplicação da regra constitucional. O imposto devido não passa por compensação escritural. O tributo será calculado levando-se em consideração tão somente o valor daquela operação.** De modo que, com a devida vênia, a tese contrária, que busca interditar a priori a incidência, parece avançar indevidamente num espaço de atuação que cabe apenas ao legislador ordinário, especialmente num campo em que a expertise e a adequação a novos cenários desempenham um papel crucial, como a tributação no mercado internacional.”

Sobre o tema, cito, ainda, trecho do voto do Ministro Relator:

“O princípio da não cumulatividade não pode ser articulado para lograr-se, de forma indireta, imunidade quanto à incidência tributária. Repito: pressupõe, sempre e sempre, a existência de operações sequenciais passíveis de tributação.”

(...)

Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental. Ressalte-se, por fim, que não se aplica ao caso dos autos a majoração dos honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem.

Além disso, a jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria se consolidou também em sentido contrário ao entendimento do Recorrente, conforme se verifica do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial - EREsp nº 1.768.224/RS, relator Ministro GURGEL DE FARIA, Órgão Julgador: Primeira Seção, julgamento em 14/04/2021:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REVENDA DE MERCADORIAS. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC (Enunciado n. 3 do Plenário do STJ).

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

3. Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior.

4. "Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias" (STF, RE 762.892 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, DJe-070).

5. A regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador, não sendo a hipótese dos autos, nos termos do que estabeleceu o item 8 da Exposição de Motivos da MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, que dispôs, de forma clara, que os contribuintes tributados em regime monofásico estariam excluídos da incidência não cumulativa do PIS/PASEP.

6. O benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS.

7. A técnica da monofasia é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, e objetiva o combate à evasão fiscal, sendo certo que interpretação contrária, a permitir direito ao creditamento, neutralizaria toda a arrecadação dos setores mais fortes da economia.

8. Embargos de divergência desprovidos.

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Trata-se de embargos de divergência opostos pela COOPERATIVA LANGUIRU LTDA. contra acórdão da Segunda Turma assim ementado:

(...)

A parte embargante entende que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 autorizou a geração de créditos a serem abatidos das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, quando recolhidas pelo regime não cumulativo, pois "não estabeleceu qualquer distinção ou restrição em relação a produtos/mercadorias, apenas resguardou o direito dos contribuintes a manter créditos, em qualquer caso em que tenha havido tributação nas etapas anteriores da cadeia produtiva" (e-STJ fl. 314).

Considera que o acórdão embargado diverge da orientação jurisprudencial da Primeira Turma, como comprovariam o REsp 1.051.634/CE e o REsp 1.740.752/BA, nos quais se decidiu que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 não seria restrito ao REPORTO.

(...)

É o relatório.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

(...)

A embargante aduz que o aresto recorrido divergiu de julgado da Primeira Turma – AgRg no REsp. n. 1.051.634/CE, relatora para acórdão a eminente Ministra Regina Helena Costa. A ementa sintetizou o julgado com o seguinte teor (e-STJ fl. 548):

(...)

Portanto, a divergência interna entre as Turmas que compõem a Primeira Seção está devidamente caracterizada.

Pois bem, passemos à análise da legislação pertinente à matéria.

(...)

Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66, que foi convertida na Lei n. 10.637/2002, ficou estabelecido:

8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do Pis/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária. (Grifos acrescidos).

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

Consoante lição de Leandro Paulsen:

(...)

Como é sabido, a não cumulatividade visa impedir o efeito cascata nas hipóteses de tributação plurifásica, evitando-se que a base de cálculo do tributo de cada etapa seja composta pelos tributos pagos nas operações anteriores (“imposto sobre imposto”). Nessa hipótese, a incidência tributária é plúrima e, no caso do PIS e da Cofins, há direito de crédito da exação paga na operação anterior. Ou seja, no tocante à não

cumulatividade, é oportuno destacar que o direito ao crédito tem por objetivo evitar a sobreposição das hipóteses de incidência, de modo que, não havendo incidência de tributo na operação anterior, nada há para ser creditado posteriormente.

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

(...)

Portanto, no regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar. Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior.

Nesse sentido, a título ilustrativo, julgados do STF:

(...)

1. Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias. Precedente: RE 258.470, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 12/5/2000.

(...)

(RE 762.892 AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-070 DIVULG 14-04-2015 PUBLIC 15-04-2015).

(...)

2. A sistemática da não cumulatividade pressupõe a existência de operações sequenciais passíveis de tributação, o que não ocorre na importação de produto industrializado em que a operação é única.

(...)

(RE 748.710 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 07/11/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-265 DIVULG 22-11-2017 PUBLIC 23-11-2017).

Por outro lado, algumas vezes, por opção política, o legislador pode optar pela geração ficta de crédito, por exemplo, forma de incentivo a determinados segmentos da economia, como fez o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 para os beneficiários do regime tributário especial denominado REPOTO.

A respeito dos mais diversos benefícios fiscais, a Constituição Federal, no art. 150, § 6º, estabelece que "qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g".

Ante o cenário normativo vigente, percebe-se que um benefício fiscal estruturado e instituído para um determinado fim ou destinado a contemplar uma parcela específica de contribuintes não pode ser estendido a hipótese diversa daquela estabelecida pelo Poder Legislativo, ressalvada a posterior opção legislativa pela ampliação do seu alcance.

De fato, "o Poder Judiciário não pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação – legalmente não permitida – de normas infraconstitucionais" (ARE 710026 ED, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 22-04-2015 PUBLIC 23-04-2015).

Em meu entender, na hipótese dos autos, **em interpretação histórica dos dispositivos que cuidam da matéria em debate, bem como da leitura do item 8 da Exposição de motivos da MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, ficou estabelecido que os contribuintes tributados em regime monofásico estavam excluídos da incidência não cumulativa**, conforme já dito alhures.

(...)

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

Atento ao que determinam o art. 150, § 6º, da CF/88 e o art. 2º do Decreto-Lei n. 4.657/1942, comungo do entendimento da Segunda Turma desta Corte Superior, segundo o qual **o benefício fiscal do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003**, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a observância do princípio da não cumulatividade.

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

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO aos embargos de divergência.

No mesmo sentido, os Embargos de Divergência nos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial - EDv nos EAREsp nº 1.109.354/SP, relator Ministro GURGEL DE FARIA, Órgão Julgador: Primeira Seção, julgamento em 14/04/2021.

Devo ressaltar que a matéria encontra-se novamente em julgamento pelo STJ, agora sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, tendo sido afetados os REsp nº 1.894.741/RS e 1.895.255/RS, de relatoria do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (Tema 1.093/STJ). A Ementa da Proposta de Afetação no Recurso Especial - ProAfR no REsp nº 1.894.741/RS foi redigida nos seguintes termos, com publicação em 24/05/2021:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. PROPOSTA DE AFETAÇÃO COMO REPETITIVO. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DISCUSSÃO SOBRE A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO COM BASE NO ART. 17 DA LEI 11.033/2004.

1. Delimitação das questões de direito controvertidas como sendo:

"**a)** se o benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, somente se aplica às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO; **b)** se o art. 17, da Lei 11.033/2004, permite o cálculo de créditos dentro da

sistemática da incidência monofásica do PIS e da COFINS; **e c)** se a incidência monofásica do PIS e da COFINS se compatibiliza com a técnica do creditamento".

2. Multiplicidade efetiva ou potencial de processos com idêntica questão de direito demonstrada pelo despacho do Ministro Presidente da Comissão Gestora de Precedentes e demais informações constantes dos autos dos processos repetitivos.

3. Determinação *ad cautelam* para a suspensão do julgamento de todos os processos em primeira e segunda instâncias envolvendo a matéria, inclusive no Superior Tribunal de Justiça (art. 1.037, II, do CPC/2015).

4. Recurso especial submetido à sistemática dos recursos repetitivos, estando em afetação conjunta os REsp's. nn. 1.894.741 - RS e 1.895.255 - RS.

Trata-se de recurso apresentado pelo contribuinte, atualmente com pedido de vista do Ministro Benedito Gonçalves. Em 24/02/2022 houve a proclamação parcial do julgamento, nos seguintes termos:

Proclamação Parcial de Julgamento: Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial, no que foi acompanhado pelo Sr. Ministro Gurgel de Faria, e o voto divergente da Sra. Ministra Regina Helena dando-lhe provimento, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Nesse contexto, **entendo que não há possibilidade de apurar créditos em relação aos dispêndios com a aquisição de produtos sujeitos ao regime monofásico** para posterior revenda.

Este entendimento deve ser aplicado também em relação ao frete destes mesmos produtos, pois não há sentido em apurar crédito, seja ele qual for, sendo que a operação que se analisa, no caso, a revenda de um produto tributado pelo regime monofásico, não gera créditos. Ora, inúmeras empresas realizam dispêndios com fretes, mas nem por isso têm o direito de se apropriar do PIS e da COFINS incidentes; para tanto, faz-se necessário que a operação principal, a venda ou revenda, esteja sujeita à não-cumulatividade.

Foi nesse mesmo sentido a decisão da instância *a quo* (fl. 896):

No caso, os produtos farmacêuticos, de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, objeto das vendas da interessada são bens submetidos à alíquota zero, já que toda a tributação da cadeia econômica foi concentrada, pelo desenho legal, na indústria produtora ou nos importadores. Nesse caso, não há sobreposição de tributação sobre o produto – cuja saída já se dá à alíquota zerada - e efetiva-se a filosofia que orienta a sistemática da não cumulatividade.

Note-se que o eventual pagamento de Cofins e PIS incluídos no preço dos fretes pagos pela interessada em nada modifica esse cenário já que a venda dos próprios produtos efetivamente não oneram o revendedor. **O frete eventualmente pago integra-se à matriz de formação de preço do produto vendido**. A receita advinda das vendas dos produtos pelos preços fixados pela interessada, como se viu é tributada à alíquota zero, não havendo a alegada sobreposição de tributação.

Nesse sentido, o REsp nº 1.934.299-RN, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, publicação em 12/05/2021, **cujo objeto era o pedido de creditamento sobre despesas com frete e armazenagem**:

DECISÃO

Trata-se de recurso especial interposto por COMERCIAL VENÂNCIO LTDA., com fundamento no art. 105, III, a, da Constituição Federal, visando à reforma de acórdão proferido pelo TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO, assim ementado:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/04. CREDITAMENTO DE VALORES SUJEITOS À NÃO INCIDÊNCIA, SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. SISTEMA MONOFÁSICO. **DESPESAS COM FRETE E ARMAZENAGEM.** DIREITO AO CREDITAMENTO APENAS DO VENDEDOR. APELAÇÃO. DESPROVIMENTO.*

Em seu recurso especial, o recorrente indicou violação ao art. 17 da Lei n. 11.033/2004, sustentando, em síntese, que o Tribunal de origem deveria ter reconhecido o direito do contribuinte ao creditamento relativo à contribuição ao PIS e à COFINS, em consonância com o princípio da não cumulatividade.

Apresentadas contrarrazões pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório. Decido.

O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que assentou que, apesar de a norma contida no art. 17 da Lei n. 11.033/2004 não possuir aplicação restrita ao REPORTE (Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária), **as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas à contribuição ao PIS 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, conforme os arts. 2º e 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Diante disso, não se aplica, em razão da incompatibilidade de regimes e da especialidade normativa, o disposto nos arts. 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.

O referido entendimento, acerca da incompatibilidade da técnica do creditamento com a incidência monofásica da contribuição ao PIS e da COFINS, foi recentemente confirmado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no momento do julgamento do EDv nos EAREsp n. 1.109.354/SP, sob relatoria do Ministro Gurgel de Faria. *In verbis*:

(...)

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, nego provimento ao recurso especial.

Por último, em relação ao uso de aferição indireta para quantificar os fretes que não se relacionam a produtos sujeitos a tributação monofásica, verifico que não consta dos autos comprovação realizada pelo Recorrente de quais as despesas de frete que são vinculadas a operação excluídas do regime monofásico. O contribuinte poderia ter apresentado uma planilha indicando a nota fiscal de cada produto sujeito à não-cumulatividade e o correspondente valor do frete, possibilitando a conferência direta destas notas pela Fiscalização, mas não o fez.

Assim procedendo, não pode exigir que a Autoridade Fiscal faça o trabalho que lhe cabia pois, em pedidos de ressarcimento ou restituição, em que se alega possuir um direito creditório frente à União, compete ao peticionário/autor o ônus probatório, nos termos do art. 373, inciso I, do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares