



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.721153/2011-21
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.743 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de março de 2024
Recorrente DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ANO-CALENDÁRIO: 2009

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

Na apuração da COFINS não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação prevista na Lei nº 10.147/2000, pois o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que daria este direito (dispositivo válido também para a Contribuição para o PIS/PASEP, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I, que, por seu turno, expressamente excepciona os citados produtos. Entendimento em consonância com precedente vinculante do STJ (Tema 1.093).

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-014.737, de 12 de março de 2024, prolatado no julgamento do processo 10882.721130/2011-16, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.743 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10882.721153/2011-21

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra decisão consubstanciada em **Acórdão** que **negou provimento ao Recurso Voluntário** apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Pedido de Ressarcimento** de crédito declarado em **PER**, relativo a **PIS-PASEP/COFINS**, referente a pagamento efetuado indevidamente ou ao maior no período de apuração em discussão.

A DRFP emitiu **Relatório Fiscal**, destacando: “*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 tala no presente relatório, transcritos acima. ... 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*”. Destaca-se ainda no Relatório que, analisando os lançamentos efetuados na conta contábil 33010614 - Fretes, Carretos e Despachos, verificou-se que muitos deles se tratam de lançamentos sintéticos, que representam a somatória de vários conhecimentos de transporte de um mesmo prestador de serviço e que parte dos Conhecimentos de Transporte não faz referência às Notas Fiscais dos produtos transportados.

O SEORT/DRF, em Parecer, decidiu pelo deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento de crédito, bem como pela homologação parcial das DCOMP atreladas a tal pedido. O referido parecer foi aprovado pelo Delegado da Receita Federal, e seus fundamentos embasaram o **Despacho Decisório** relacionado ao pleito do contribuinte.

Na **Manifestação de Inconformidade** alegou o Contribuinte, em resumo, que: (a) não há qualquer discussão sobre a natureza e validade dos fretes contabilizados, não havendo dúvidas de que existe a operação de frete, de que o frete é relativo a venda dos produtos, e de que o valor frete é arcado pelo Contribuinte na operação de venda; (b) há direito ao crédito de frete na venda de produtos no regime monofásicos de tributação, pois a empresa arca com o frete de entrega destes produtos e, logo, tem direito ao crédito conforme inciso IX do art. 3º da Lei n. 10.833/2003; e (c) caso seja mantida a fundamentação no sentido de que o frete da operação de venda de produto sujeito a tributação monofásica não gera crédito, que seja cassada a decisão recorrida, e seja apurado efetivamente o valor do crédito com base nas notas fiscais de venda e nos conhecimentos de transporte contabilizados e disponibilizados ao Fisco.

O processo foi julgado pela DRJ, que considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, assentando que a 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 da Contribuição para o PIS/PASEP 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.

No **Recurso Voluntário**, o Contribuinte reiterou as razões apresentadas em sua Manifestação de Inconformidade, reforçando a demanda para que, mantida a fundamentação no sentido de que o frete da operação de venda de produto sujeito a tributação monofásica não gera crédito, seja efetivamente apurado o valor do crédito com base nas Notas Fiscais de venda e nos Conhecimentos de transporte devidamente contabilizados e disponibilizados para o Fisco.

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário. Foi negado provimento ao Recurso Voluntário apresentado, sob os seguintes fundamentos: (a) no regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar; (b) não há possibilidade de se apurar créditos em relação aos dispêndios com a aquisição de produtos sujeitos ao regime monofásico para posterior revenda, e tal entendimento deve ser aplicado também em relação ao frete destes produtos, pois não há sentido em apurar crédito, sendo que a operação que se analisa, no caso, a revenda de um produto tributado pelo regime monofásico, não gera créditos; e (c) o benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou as Leis n. 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 da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Da matéria submetida à CSRF

O Contribuinte apresentou **Recurso Especial** apontando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: “*Possibilidade (ou não) de descontar créditos relativos às despesas com **frete nas operações de revenda de produtos** submetidos ao regime monofásico (concentrado) de incidência das contribuições não cumulativas*”. Para comprovar divergência, indicou como **paradigmas** os Acórdãos n. 3402-002.520 e 9303-007.500.

Em **Despacho de Admissibilidade**, foi **dado seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, considerando que restou demonstrada a divergência suscitada.

De outro lado, nos Acórdãos paradigmas, entendeu-se que 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 de frete nas operações de venda, conforme disposto no art. 3º, IX das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/03.

Assim, afigurando-se presentes os requisitos de admissibilidade recursal, com base nas considerações contidas no Despacho de Admissibilidade, **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou suas **Contrarrazões**, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, por mim exarado, no exercício da Presidência da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, sendo evidente a demonstração da divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Neste sentido, vota-se por **conhecer** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Do Mérito

Resume-se a controvérsia à divergência jurisprudencial referente à *“possibilidade (ou não) de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de revenda de produtos submetidos ao regime monofásico (concentrado) de incidência das contribuições não cumulativas”*.

Trata-se, no caso, de **produtos farmacêuticos**, de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, objeto das vendas do Contribuinte, que são 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, como a saída ocorreu sem recolhimento das contribuições, deve ser observada a sistemática da não-cumulatividade, motivo pelo qual é incontroverso que sobre o produto monofásico não há que se falar em direito a crédito.

Quanto às despesas com os fretes, restou consignado no Relatório Fiscal que *“...Segundo informações do contribuinte, as informações constantes na linha 7 das Fichas 6A e 16A da DACON referem-se exclusivamente às Despesas de Frete na Operação de Venda, não havendo, portanto, despesas de armazenagem”*, agregando ainda a Fiscalização que ao analisar *“...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”*.

No acórdão recorrido, a decisão foi no sentido de que não há possibilidade de se apurar créditos em relação aos dispêndios com a aquisição de produtos sujeitos ao regime monofásico para posterior revenda. E que este entendimento deve ser aplicado também em relação ao frete destes mesmos produtos revendidos (fretes nas operações de vendas), por não gerarem créditos.

O Contribuinte, por seu turno, informa que vende produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação, e arca com o frete de entrega (vendas) destes produtos, totalmente terceirizado (por determinação da ANVISA), e, portanto, teria direito ao crédito conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O inciso I, como se percebe claramente da redação, não trata de direito irrestrito ao crédito, mas de direito de crédito que comporta exceções. E,

ao remeter ao inciso I, o inciso IX do art. 3º, por óbvio, não se refere a apenas a parte do inciso, mas a todo seu conteúdo.

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

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Exceção-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei 10.865/2004)

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

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

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

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

venda, se suportado pelo vendedor. Todavia, esta não foi a intenção nem a redação dada pelo legislador.

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

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

11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as **receitas tributadas em regime monofásico** ou de substituição tributária, as referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (*grifo nosso*)

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

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a **manutenção**, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.” (*grifo nosso*)

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

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

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

“REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 99.079/2017)”. (Acórdão 9303-007.767, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, qualidade, vencidos os Cons. Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 11.dez.2018 - presentes ainda os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire) (grifo nosso)

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

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

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

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

Assim, a remissão do inciso IX do art. 3º ao inciso I do mesmo artigo da lei objetiva (sob pena de ser inócuo esse excerto da disposição normativa) restringir o direito ao crédito às hipóteses permitidas no inciso I, entre as quais não está a referente a revenda de produtos de

perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tratada na Lei 10.147/2000 e alterações posteriores.

Foi exatamente nesse sentido que votei no **Acórdão 9303-013.561**, em 17/11/2022, sendo acompanhado pelos Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães, Liziane Angelotti Meira e Carlos Henrique de Oliveira, o que ocasionou empate na votação, que foi decidida pelo critério de desempate estabelecido no art. 19-E da Lei 10.522/2002, na redação dada pelo art. 28 da Lei 13.988/2020. Na ocasião, o voto vencedor foi incumbido à Cons. Tatiana Midori Migiyama, que foi acompanhada em seu posicionamento pelos Cons. Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Walker Araújo (suplente convocado), e Ana Cecília Lustosa da Cruz. Em tal voto vencedor, utiliza-se como fundamento o decidido no Acórdão 3201-005.038, nos Acórdãos 9303-004.310 e 311, e nas Soluções de Consulta COSIT 61/2013 e 323/2012.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

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

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

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 uma 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 - REPORTE.

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).

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, **negar-lhe provimento**.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora