



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



**Processo nº** 10882.721156/2011-64  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.637 – 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)**

Ano-calendário: 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.

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, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.629, de 23 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10882.721130/2011-16, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (1) 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; (2) 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; (3) 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; Descabida a alegação de erro no rateio adotado pela fiscalização, quando o interessado não aponta os valores corretos que deveriam ser utilizados nesse sentido; (4) 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.

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:<sup>1</sup>

Quanto ao conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

### Pressupostos legais de admissibilidade

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

Quanto ao mérito, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheiro(a) Relator(a), ousou 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.**

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

**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*, NEGÓcio 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 REPORTE.”* (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 douda 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 REPORTE.

(...)

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 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 REPORTE.

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, foge, 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, NEGOU 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; **c e e)** 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.**

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator