MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10882.901824/2016-40**
ACÓRDÃO	3002-003.367 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SS COMERCIO DE COSMETICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Catarina Marques Morais de Lima, Keli Campos de Lima, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão, Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon e Marcos Antonio Borges (Presidente)

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

> Trata-se de pedido de ressarcimento, com fundamento em suposto crédito de Cofins não cumulativo relativo a operações de mercado interno do 1º trimestre de 2009, no valor de R$ 161.358,39.
>
> Ao direito creditório postulado a interessada vinculou declarações de compensação.
>
> A DRF de origem proferiu Despacho Decisório indeferindo o pedido e não homologando as compensações com base nele efetuadas.
>
> As razões que fundamentaram essa decisão constam dos anexos que integraram o Despacho Decisório, e foram disponibilizadas à contribuinte no endereço eletrônico indicado naquele Despacho (cópia por mim anexada aos autos às e-fls. 380/441).
>
> Registra a auditoria que a interessada fora intimada à apresentação dos documentos que ampararam seu direito creditório, e que, após análise, restaram glosados os valores relativos aos fretes nas vendas de produtos monofásicos, a teor do disposto na Lei nº 10.833, de 2003 (art. 3º, IX; art. 3º, I, alínea b; art. 2º §1º, II). Indica-se que o valor da glosa fora determinado após rateio proporcional entre as saídas tributáveis e não tributáveis, haja vista a impossibilidade de se fazer um relacionamento direto entre as despesas de frete e as mercadorias transportadas, mesmo de posse das notas fiscais. Consignase ainda o valor dos débitos apurados a partir das notas fiscais apresentadas, procedendo-se ao aproveitamento dos créditos apurados, evidenciando-se a inexistência de saldo de crédito passível de ressarcimento. Citem-se excertos da fundamentação explicitada pela auditoria:
>
> ...
>
> Pela leitura dos dispositivos em tela, podemos sintetizar o disposto da forma que se segue: “A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a fretes na operação de venda de Bens Adquiridos para Revenda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, EXCETO em relação à venda/revenda de PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL, dentre outros especificados na legislação”.
>
> As notas de transporte não fazem referência aos produtos transportados, nem a destinatários ou localidades. Cada nota pode carregar produtos de diferentes quantidades, pesos e dimensões, para um ou diversos destinatários e localidades

diferentes, o que necessariamente pressupõe um rateio do valor entre as cargas transportadas.

Soma-se a isso o fato de que uma mesma nota fiscal existem mercadorias sujeitas ao regime de tributação monofásico de COFINS e PIS, e outras sujeitas ao regime comum de tributação, não sendo possível fazer o relacionamento direto entre as despesas de frete e as mercadorias transportadas, mesmo de posse das notas fiscais.

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

Antes de realizar o rateio para o frete, é necessário analisar as saídas. Os fretes, como visto anteriormente, não dão créditos caso sejam relacionados a produtos monofásicos, nisso há uma necessidade de segregação das notas de saídas, em grupo de produtos tributados e em grupo de tributados de maneira monofásica, sendo os créditos de COFINS e PIS do frete sobre o último grupo não são passíveis de ressarcimento. [...]

...

Percebe-se pela situação acima que os créditos são insuficientes para acobertar os débitos referentes às saídas dos produtos/serviços.

Cientificada do Despacho Decisório em 15/06/2016, a contribuinte interpôs a correspondente manifestação de inconformidade em 14/07/2016.

Inicialmente, assim contextualiza sua atuação e o fundamento de seu crédito:

II. DOS FATOS 2. A SS é uma sociedade limitada, que tem por objeto o comércio atacadista, importação, exportação, distribuição, armazenamento, expedição e transporte de produtos de higiene pessoal, toucador, perfumaria, cosméticos e afins, bem como de medicamentos para uso humano, inclusive fitoterápicos e homeopáticos, drogas, insumos farmacêuticos, saneantes e domissanitários, dentre outros.

3. Enquanto empresa comercial distribuidora atacadista, e em especial por atuar nº mercado por meio do canal de vendas diretas, a SS depende da contratação de inúmeros serviços de frete para entrega dos produtos [...] no endereço dos seus revendedores que, por sua vez, revendem ao consumidor final. Dada a capilaridade da distribuição pelo Brasil, da dispersão geográfica e da inexistência de pontos de venda, o serviço de frete é essencial para que o produto chegue ao consumidor final nessa modalidade de distribuição.

4. Tendo em vista que os produtos comercializados pela SS são cosméticos e produtos de higiene pessoal, aplica-se aos mesmos a tributação concentrada das

DOCUMENTO VALIDADO

Original

contribuições sociais ao PIS e a COFINS, no chamado regime monofásico, previsto no artigo 1º, I, "b" da Lei nº 10.147/2000. Nesse sentido, o artigo 2º da referida lei estabelece que "são reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador".

5. Já a Lei nº 10.865/2004 alterou as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, inserindo as receitas da comercialização dos produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada no regime não-cumulativo, permitindo, assim, a apropriação de créditos.

6. Por sua vez, o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, incluiu no rol dos créditos passiveis de aproveitamento na apuração da COFINS sob o regime não-cumulativo a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos de bens adquiridos para revenda e bens e serviços utilizados como insumo, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

7. Diante disso, a SS pleiteou a compensação de créditos de [...] decorrentes da aquisição de serviços de fretes de mercadorias para revenda no montante de [...] com débitos de

[...], devidamente informados nas declarações apresentadas ao Fisco [...].

8. Contudo, no caso em referência, a Receita Federal do Brasil entendeu por bem não homologar a compensação de [...] declarada no PER/DCOMP nº [...], e indeferir o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP nº [...], se posicionando de forma contrária ao aproveitamento de créditos dessa natureza, sem qualquer fundamento legal para tanto.

9. Inclusive, em total contrasensu, recentemente a Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2016, indicando que as empresas com produtos sob o regime monofásico podem usar créditos relativos à venda de itens isentos, tributados à alíquota zero, com cobrança suspensa ou não incidência.

...

As razões de direito são assim sintetizadas na defesa da contribuinte:

[...]. Sendo assim, não há que falar na impossibilidade de aproveitamento dos créditos pleiteados pela Contribuinte por meio dos PER/DCOMP em referência, em síntese:

(i) pela inclusão das despesas de frete e armazenagem de mercadorias para revenda nº rol dos créditos passiveis de aproveitamento pelos contribuintes no regime nãocumulativo:

(ii) pela ausência de vedação legal ao aproveitamento desses créditos;

DOCUMENTO VALIDADO

(iii) pela inclusão pela Lei n° 10.865/2004 das receitas da comercialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada no regime não-cumulativo de PIS/COFINS.

permitindo a apuração de créditos;

(iv) em decorrência de dispositivo legal que autoriza a manutenção dos créditos em questão, mesmo quando a saída subsequente for tributada à alíquota zero — como é o caso dos produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação;

(v) em decorrência da interpretação sistemática das Medidas Provisórias n° 413/2008(artigo 15) e 451/2008 (artigo 9º). cuja redação pretendia vedar o aproveitamento dos créditos ora discutidos, e foi suprimida pelas leis de conversão. Ora, se se pretendia introduzir uma vedação na lei, é porque essa não existia — e continuou a não existir, diante do conteúdo das leis de conversão.

...

Alega ainda que acaso não sejam acolhidas suas considerações, não procede a pretensão de cobrar os débitos de IRRF objeto das compensações, conforme fundamentos que explicita.

E conclui:

IV. CONCLUSÃO E PEDIDO

[...] Diante de todo o exposto, resta demonstrado que não só inexiste impeditivo legal ao aproveitamento de créditos decorrentes de frete e armazenagem na venda de produtos adquiridos para revenda por contribuintes sujeitos à tributação concentrada de PIS/COFINS mas que, de fato, a interpretação sistemática dos artigos 3º, XI da Lei nº 10.833/2003 e do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 demonstra que a possibilidade de creditamento decorre da não-cumulatividade das referidas contribuições – assegurada também ao regime monofásico de tributação, nos termos da Lei nº 10.865/2004.

[...] Outrossim, em se tratando de compensação de créditos de PIS com débitos de IRRF, cujos prazos para apresentação da declaração de ajuste anual já decorreram, a impossibilidade de cobrança desses valores da SS, enquanto fonte pagadora, é consequência das previsões contidas no artigo 722 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) e no Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2012.

...

Ao longo de sua defesa, cita julgados administrativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Câmara Superior de Recursos FIscais (CSRF) que ampariam o entendimento por ela aqui defendido.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08 julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

DOCUMENTO VALIDADO

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
>
> Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA OU CONCENTRADA. FRETES VINCULADOS A OPERAÇÕES DE REVENDA.
>
> É vedada a apuração de créditos sobre dispêndios com frete em operação de revenda de produtos sujeitos a cobrança concentrada das contribuições, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

Conforme relatado, a controvérsia cinge-se a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade sobre despesas com frete em operações de venda relativos a produtos revendidos sujeitos à tributação concentrada por pessoa jurídica comercial não fabricante.

Não obstante os precedentes colacionados, a CSRF analisou a matéria no Acórdão 9303-014.737, de março de 2024, cujos argumentos são perfeitamente aplicáveis ao presente processo:

> O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, 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 nº 10.865, de 2004)

DOCUMENTO VALIDADO

(...) 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 nº 11.051, de 2004) (grifo nosso)

Como certamente não trata o presente caso do inciso II (insumos), por refletir mera operação de revenda de produtos farmacêuticos, 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 nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1ºdo 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 25 de setembro de 2008) (grifo nosso)

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

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

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

§ 1º **Excetua-se do disposto no caput deste artigo** a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 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 nº 10.865, de 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 nº 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 farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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, entre eles o custo na aquisição de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, para revenda. Ou seja, o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da nº 10.637/2002 inicialmente reconhece o direito ao crédito de despesas de frete e armazenagem em operações de venda, entretanto, em seguida, delimita o direito ao desconto do crédito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º da Lei, restringindo o aproveitamento do crédito a determinadas operações, das quais **são excluídas as revendas de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal**.

Cabe reparar que no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 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 nº 11.033, de 2004, que permitiu a manutenção dos créditos vinculados à suspensão, isenção, alíquota zero e não

DOCUMENTO VALIDADO

incidência, é certo que não gerou crédito algum, mas apenas permitiu a manutenção dos já existentes, resta cristalino 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 21/08/2019 - 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)

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 nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002.

Cabe mencionar, de forma complementar, que tal vedação foi reproduzida na norma procedimental que trata do tema, a IN SRF 594/2005 (art. 38), sendo mantida também na norma da RFB que atualmente rege o tema, a IN 1.911/2019 (art. 424).

Por fim, ainda em endosso, cabe mencionar a **Solução de Consulta COSIT n. 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 do inciso I do art. 3º das leis de regência das contribuições.

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

...

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).

DOCUMENTO VALIDADO

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:

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

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

O referido Acórdão foi assim ementado:

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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).

Assim, tendo em vista o entendimento manifestado no acórdão acima, o qual adoto como razões de decidir e a vedação no desconto de créditos da COFINS não cumulativa prevista nos arts. 3º, inciso I, alínea "b", das Leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002, c/c o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, dispositivo válido também para a Contribuição para o PIS/PASEP, conforme art. 15, II, da mesma lei, a glosa dos créditos descontados sobre despesas com fretes na operação de vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica/concentrada, efetuada pela Fiscalização, deve ser mantida.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges

DOCUMENTO VALIDADO