



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720004/2019-54</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-014.864 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AVON COSMETICOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2014

DIREITO CREDITÓRIO. COFINS NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE. TEMA 1.093 DO STJ.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004, muito embora seja norma posterior ao art. 3º, inciso I, alínea b, da Lei nº. 10.833/2003, não revogou as vedações nele previstas, não sendo permitida a constituição de créditos da Cofins relativo à aquisição de bens para revenda sujeitos à tributação monofásica.

CRÉDITO. FRETE NA REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

Revela-se contraditório negar o crédito referente à aquisição de uma mercadoria por estar sujeita ao regime monofásico (que não admite creditamento), porém conceder o crédito referente à revenda dessa mesma mercadoria, tendo em vista que toda a cadeia foi desonerada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ; e (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara (relatora), Francisca das Chagas Lemos e José Renato Pereira de Deus. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente e redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Sílvio José Braz Sidrim, Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 02-92.669, proferido pela 6ª Turma da DRJ/BHE, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela contribuinte em oposição aos Autos de Infração lavrados.

Consta do Relatório Fiscal que a contribuinte teria apropriado indevidamente de créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas de armazenagem e fretes na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança monofásica dessas Contribuições.

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação sustentando que:

- (i) a premissa adotada pelo Termo de Verificação – de que os bens sujeitos ao regime monofásico não são passíveis de creditamento – não possui respaldo na legislação;
- (ii) o fato de a Impugnante supostamente não aproveitar os créditos sobre os bens sujeitos à monofasia não significa que não seja possível se apropriar dos créditos sobre os fretes e armazenagens desses bens; e
- (iii) os gastos com fretes e armazenagem de empresas comercializadoras devem ser considerados como insumos de sua atividade, nos termos do recurso repetitivo julgado pelo STJ, caso não se admita o seu creditamento com base no inciso IX do art. 3º e art. 15 da Lei nº 10.833/03

A 6ª Turma da DRJ/BHE, contudo, por unanimidade de votos, julgou improcedente a referida Impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário. O Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2014 COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REVENDA. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

A alínea "b" do inciso I do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, veda expressamente a apuração de créditos sobre bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação monofásica, não se lhes aplicando o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

COFINS. ATIVIDADE DE REVENDA. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. ARMAZENAGEM E FRETE. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de revenda de mercadorias sujeitas à tributação monofásica não é possível o creditamento referente a despesas com armazenagem e frete na operação de venda.

COFINS. ATIVIDADE DE REVENDA. CRÉDITO DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de revenda de mercadorias sujeitas à tributação monofásica não é possível o creditamento referente a despesas com armazenagem e frete na operação de venda.

COFINS. ATIVIDADE DE REVENDA. CRÉDITO DE INSUMOS.

IMPOSSIBILIDADE.

A autorização para creditamento referente a insumos apenas se aplica às atividades de prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não se aplicando à atividade de revenda.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A autorização para creditamento referente a insumos apenas se aplica às atividades de prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não se aplicando à atividade de revenda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2014 COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REVENDA. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

A alínea "b" do inciso I do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, veda expressamente a apuração de créditos sobre bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação monofásica, não se lhes aplicando o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

COFINS. ATIVIDADE DE REVENDA. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. ARMAZENAGEM E FRETE. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

Devidamente intimada, em 24/04/2019, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 24/05/2019, reiterando as alegações trazidas em sua Impugnação. Para além disso, alegou preliminarmente a nulidade do acórdão recorrido, por alteração de critério jurídico.

Às fls. 443/478 a Recorrente juntou aos autos consulta realizada ao Prof. Tércio Sampaio Ferraz Junior.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

**1. Preliminar****a. Nulidade da decisão recorrida por alteração de critério jurídico**

Sustenta a recorrente a nulidade da decisão de piso, por incorrer em alteração de critério jurídico. Afirmar que a premissa adotada na autuação para a glosa dos créditos de PIS e de COFINS teria sido afastada pela referida decisão, tendo esta última recorrido a novos argumentos para fundamentar a glosa realizada.

Pois bem.

Consta do Relatório Fiscal, o seguinte:

5- Salvo pequenas diferenças, que não foram encontradas neste caso, os créditos permitidos em relação à Contribuição para o Pis e à Cofins são os mesmos.

6- O inciso IX do artigo 3º afirma que a empresa poder-se-á creditar dos créditos relativos à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

7- Entretanto, no presente caso, a fiscalizada não tem o direito de apropriar-se destes créditos, pois os incisos I e II do artigo 3º da lei 10.833/2003 não admitem a manutenção dos créditos quando se tratarem de bens de empresa vendedora na condição de substituta tributária (no inciso III do § 3º do art. 1º).

(...)

8- A vedação do direito à tomada de créditos em relação às despesas de armazenagem e fretes pagos pelo vendedor nas operações de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou

monofásica também esta disposta na Solução de Divergência Cosit n 05/2016 (anexa), da qual transcrevemos a ementa, abaixo:

"É vedada a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria e com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, inclusive gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes; querosene de aviação; gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e gás natural.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, inciso IX e art. 15, inciso II. ASSUNTO:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: É vedada a apuração de créditos da Cofins em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria e com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, inclusive gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes; querosene de aviação; gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e gás natural.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, inciso IX"

9- Desta forma, em conformidade com a legislação citada, serão excluídos os créditos relativos aos fretes e armazenamentos apropriados indevidamente pela fiscalizada e, em seguida, será apurada a insuficiência de recolhimentos do Pis e da Cofins.

Como se verifica, a autoridade fiscal fundamenta o lançamento no entendimento adotado na Solução de Divergência Cosit n. 05/2016, da qual destaco os seguintes trechos:

**11. Com base na premissa interpretativa fixada, constata-se que as exceções estabelecidas pelos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não integram as hipóteses de creditamento por eles instituídas e, portanto, também não integram a hipótese de creditamento prevista no inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (não são “casos dos incisos I e II”).**

**12. Entre tais exceções que não integram as duas aludidas hipóteses de creditamento encontram-se:**

**a) as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas a alíquota zero (inciso III do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003);**

**b) os produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições e o álcool, inclusive para fins carburantes (§§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003); e c) o pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (inciso II, parte final, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).**

13. Portanto, em relação à divergência interpretativa alegada pela recorrente, conclui-se que **é vedada a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria e frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, inclusive gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes; querosene de aviação; gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e gás natural.**

**14. Deveras, essa restrição de creditamento estabelecida pela Lei mostra-se plenamente razoável em relação à revenda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica, vez que tal operação está contemplada com redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes.** De outra banda, a imposição de tal restrição em relação à venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica pela pessoa jurídica que os industrializou e que, portanto, sofre a concentração tributária, não apresenta razoabilidade aparente. Todavia, cabe ao operador da Lei operá-la conforme suas disposições.

A DRJ, por sua vez, quanto a este ponto, decidiu o seguinte:

Alega a Impugnante que as despesas com armazenagem e frete na operação de revenda conferem direito a crédito de PIS e Cofins independentemente de estarem ou não relacionadas a produtos sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, uma vez que são itens distintos.

Acrescenta que a tributação concentrada afeta somente produtos expressamente submetidos a tal regime, não atraindo para essa sistemática bens e serviços conexos.

Inicialmente, é importante esclarecer que a impossibilidade de apropriação de créditos de PIS e Cofins relativos a despesas com armazenagem e frete na operação de venda no caso em discussão (revenda de mercadoria sujeita à tributação monofásica), não se deve a uma suposta "atração da tributação monofásica" para esses serviços, como protesta a Impugnante.

Por muito bem elucidar a presente questão, transcreve-se trechos da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017:

*10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.*

*11. E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do caput do citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, nada mais plausível que considerar que ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, a Lei mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Consequentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*12. Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelos incisos I e II do caput do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*(...)14. Ademais, insta apresentar uma exceção expressa e remissiva ao disposto na alínea “b” do transcrito inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecida pelo art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que, em razão disso, deve ser considerada na interpretação de tal alínea:*

*“Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.”*

*§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.*

*§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.” (grifou-se)*

(...)

*18. Portanto, conclui-se que, em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:*

*a) é permitida a apuração de créditos das contribuições no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;*

*b) é vedada a apuração de créditos das contribuições no caso de revenda de tais produtos, 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.*

Dos mencionados trechos, é possível extrair quem ambas as fundamentações (lançamento e decisão da DRJ) estão pautadas na interpretação de que ao se referir aos casos dos incisos I e II, o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 também faz referência as exceções neles estabelecidas, de modo que a vedação ao creditamento de produtos sujeitos ao regime monofásico, deve ser estendida ao creditamento de fretes e armazenagem pagos na revenda.

Pelo exposto, é evidente a inexistência de qualquer alteração de critério jurídico pela decisão recorrida, devendo ser rejeitada tal preliminar.

## **2. Mérito**

Como relatado, os presentes autos têm como objeto a glosa dos créditos relativos a gastos com armazenagem ou frete em operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico.

### **2.1. Do creditamento dos produtos revendidos**

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que desde o advento da Lei nº 11.033/2004, haveria autorização para as empresas revendedoras apurarem créditos de PIS e Cofins calculados sobre mercadorias sujeitas à tributação monofásica, porquanto seu art. 17 teria revogado tacitamente o disposto no art. 3º, I, "b" da Lei nº 10.833, de 2003.

Não assiste, contudo, razão à Recorrente.

Em que pese se tratar de questão que foi durante muito tempo bastante controvertida, verifica-se que, no ano de 2022, sobreveio a tese firmada no âmbito dos REspS 1.894.741/RS e 1.895.255/RS, em sede de recursos repetitivos, no sentido de que “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.”

Ambos os acórdãos restaram assim ementados:

“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: AgInt no REsp. n. 1.772.957 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019; AgInt no REsp. n. 1.843.428 / RS, Rel.

*Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.05.2020; AgInt no REsp. n. 1.830.121 / RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.05.2020; AgInt no AREsp. n. 1.522.744 / MT, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24.04.2020; REsp. n. 1.806.338 / MG, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 01.10.2019; AgRg no REsp. n. 1.218.198 / RS, Rel. Des. conv. Diva Malerbi, julgado em 10.05.2016; AgRg no AREsp. n. 631.818 / CE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.03.2015.*

*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). Para exemplo, os antigos precedentes da Primeira Turma: REsp. n. 1.346.181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014; AgRg no REsp. n. 1.227.544 / PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27.11.2012; AgRg no REsp. n. 1.292.146 / PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 03.05.2012.*

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

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

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

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

*10. Teses propostas para efeito de repetitivo:*

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

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

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

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

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

11. Recurso especial não provido."

(REsp n. 1.894.741/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/4/2022, DJe de 5/5/2022).

Verifica-se, assim, que o STJ firmou entendimento no sentido de que o art. 17, da Lei nº 11.033/2004, ainda que posterior aos arts. 3º, §2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e Cofins sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, vedados pelas referidas leis.

Nos termos do art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF (RICARF) o referido julgado é de observância obrigatória e deverá ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Quanto a este ponto, portanto, não assiste razão a Recorrente.

## **2.2. Do creditamento relativo a gastos com armazenagem ou frete em operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico**

Quanto a este ponto, a decisão de piso manteve a referida glosa ao argumento de que, por estar a venda de produtos de perfumaria, de toucador, cosméticos e afins, comercializados pela Recorrente, sujeitos ao regime monofásico, não seria possível o creditamento de despesas com frete e armazenagem nas operações de revenda desses produtos. Sustenta que o art. 3º, inciso IX, ao permitir a tomada de crédito de gastos com armazenagem e frete, fazendo referência específica aos incisos I e II, teria incluído a exceção prevista em suas alíneas a e b, dentre as quais constam produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147/2000.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que seriam hipóteses de creditamento distintas e autônomas. Afirmar que a restrição ao aproveitamento do crédito contida no artigo 3º, inciso I, alínea a, da Lei nº 10.833/2003 trata especificamente dos produtos sujeitos à monofasia (i.e., os produtos de perfumaria, de toucador, cosméticos e afins), não alcançando os fretes e armazenagem relacionados aos bens.

Com razão à Recorrente.

Trata-se de operação de revenda sujeita à alíquota zero de bem originalmente submetido ao regime de tributação monofásico. Como se sabe, a monofasia nada mais é do que uma medida de concentração da tributação em um único sujeito da cadeia econômica (importador ou industrializador), com alíquotas mais elevadas, e com a desoneração das vendas efetuadas por empresas comerciantes.

É importante destacar que tais revendedoras estão sujeitas ao regime da não cumulatividade das contribuições, por não terem sido dele excluídas no rol previsto nos arts. 8º e 10º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Em outras palavras, a aquisição de produtos sujeitos à monofasia não é um obstáculo ao creditamento de custos e despesas das empresas sujeitas ao regime não-cumulativo.

Importa destacar que, quando do julgamento dos já mencionados REsp n. 1894741/RS e 1895255/RS, afetados à sistemática dos recursos repetitivos (Tema n. 1093), o STJ reconheceu expressamente que *“[a] pesar 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.”*.

Dito de outro modo, pode-se dizer que a referida decisão apesar de afastar a possibilidade de aproveitamento de créditos por parte do revendedor de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica), reconheceu expressamente que a incidência monofásica não é incompatível com a técnica do creditamento.

Por tal razão, as sociedades revendedoras nesses casos têm direito ao desconto dos créditos **permitidos (e não vedados)** pela legislação, arrolados no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse contexto, é importante destacar que, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, é possível o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos relativos aos custos de frete e armazenagem, nos seguintes termos:

“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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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, exceto em relação ao pagamento de que trata art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

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

Verifica-se que o inciso IX, ao contrário do que entendeu a DRJ, ao mencionar os incisos I e II do mesmo artigo, **não busca uma remissão aos bens (mercadorias, produtos ou insumos)** neles contidos, mas apenas especifica os tipos de **operações de venda** sejam elas decorrentes de operações de aquisição de mercadorias – isto é, **revenda** – ou de fabricação e produção de bens ou produtos – isto é, a venda do resultado/fruto de tais processos produtivos.

Sob tal perspectiva, é óbvio que tais dispêndios incorridos pelo próprio revendedor na operação de revenda, não agregam ao “custo de aquisição” das mercadorias, e, por consequência, não podem ser abrangidas na vedação contida no inciso I (que trata de operação de aquisição da mercadoria).

Justamente por isso, tal entendimento prevalece mesmo com a tese adotada pelo STJ de que 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 nº 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, b, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003).

Não existindo, portanto, no mencionado inciso a restrição apontada, verifica-se que a única condição estabelecida para que seja possível o aproveitamento de créditos com frete e armazenagem na operação de venda é que o encargo financeiro atrelado a esses serviços seja assumido pelo vendedor de bens ou produtos produzidos ou fabricados (II) ou pelo revendedor dos bens adquiridos para revenda(I).

Dessa forma, não há dúvida de que as despesas comerciais com armazenagem e fretes na operação de venda têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, nem ao tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

Nesse sentido, destaco as seguintes decisões proferidas por este Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 31/01/2007 a 31/10/2009 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

O distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por observar a sistemática não cumulativa de apuração das referidas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Ademais, é de se considerar o contribuinte resguardado de eventual lançamento e/ou despacho decisório da autoridade fiscal, eis que à época encontravam-se Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil tratando do mesmo tema com conclusão favorável ao contribuinte, conforme art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99 e art. 100 do Decreto 7.574/11, art. 48, §12, da Lei 9.430/96 e arts. 33 e 39 da IN RFB 2058/21.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 31/01/2007 a 31/10/2009 NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. VEDAÇÕES LEGAIS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

(Acórdão nº 9303-013.561 – 3ª Turma da CSRF – Sessão de 17/11/2022 – Redatora designada Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração:01/07/2004 a 30/09/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ANIDRO PARA FINS CARBURANTES PARA ADICIONAR À GASOLINA. CRÉDITO. DISTRIBUIDOR. IMPOSSIBILIDADE, ANTES DA EFETIVA APLICAÇÃO DA LEI N. 11.727/2008. Antes da efetiva aplicação da Lei no 11.727/2008, a legislação que rege a Contribuição para o PIS/PASEP vedava o desconto de créditos, pelas distribuidoras, nas aquisições de “álcool anidro para fins carburantes”, ainda que sua venda fosse efetuada após a adição à “Gasolina A”.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. AQUISIÇÃO E REVENDA. ALÍQUOTA ZERO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA. CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM E FRETES NA VENDA. DISTRIBUIDOR. LEI No 10.637/2002(INCISO IX DO ART.3º). POSSIBILIDADE.

As revendas, por distribuidoras, de produtos sujeitos a tributação concentrada, ainda que as receitas sejam tributadas à alíquota zero, possibilitam desconto de créditos relativos a despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, conforme artigo 3º, IX da Lei no 10.637/2002.

(...)

(Acórdão nº 3401-003.813 – 1ª Turma Ordinária/ 4ª Câmara/3ª Seção de Julgamento – Sessão de 26 de junho de 2017 – Conselheiro relator Rosaldo Trevisan)

Assim, nos casos em que o ônus dos referidos encargos for efetivamente suportado pelo vendedor, ainda que a mercadoria transportada esteja estabelecida como uma das exceções previstas pelo inciso I, do art. 3º Lei 10.833/2003, não haveria que se falar em impossibilidade de creditamento dos gastos incorridos com frete e armazenagem. Entendimento em sentido contrário iria de encontro com a própria sistemática de não cumulatividade, já que as operações de fretes e armazenagem contratadas por transportadores sofrem incidência de PIS e Cofins, possuindo natureza autônoma à carga transportada.

No presente caso, como mencionado, a Recorrente sustenta que vende produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação e arca com o frete da respectiva entrega, não tendo sido a questão em momento algum refutada pelas autoridades fiscais. Ademais, conforme consta do Relatório Fiscal, o contribuinte teria apresentado as notas fiscais relativas às referidas operações.

Por tais razões, entendo que deve ser reconhecido o direito creditório relativo aos gastos com armazenagem e fretes sobre as operações de vendas de produtos sujeitos ao regime monofásico, incorridos e devidamente comprovados pela contribuinte.

### 3. Dispositivo

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela discordar quanto à sua decisão de reconhecer o direito creditório relativo aos gastos com armazenagem e fretes sobre as operações de vendas de produtos sujeitos ao regime monofásico. Explico.

O STJ, por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e nº 1.895.255/RS (Tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, pacificou o entendimento no

sentido de que a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação:

#### EMENTA

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";

(...)

**2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004**, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 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 nº 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).

(...)

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.

(...)

**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).**

(...)

**10.3. 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, Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

Conforme expressamente decidido pelo STJ em julgamento sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, é vedada a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens

sujeitos à tributação monofásica, pois o creditamento é incompatível com esse regime de tributação.

Contudo, em sentido oposto, a ilustre relatora decidiu reverter as glosas relativas aos gastos com armazenagem e fretes sobre as operações de revendas de produtos sujeitos ao regime monofásico, sendo acompanhada por mais dois conselheiros nesta decisão.

O art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77 estabelece quais são os custos de aquisição, que compreendem transporte (frete e armazenagem) e seguro, além dos tributos:

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

Apesar do presente caso não envolver creditamento pela aquisição de bens, mas sim pela revenda das mercadorias, com fulcro no art. 3º, IX, das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, me parece contraditório, e desprovido de lógica, negar o crédito referente à aquisição de uma mercadoria por estar sujeita ao regime monofásico (que não admite creditamento), porém conceder o crédito referente à revenda dessa mesma mercadoria, tendo em vista que toda a cadeia foi desonerada.

Com base nesses fundamentos, o colegiado decidiu, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares**