



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.720414/2010-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.018 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2022
Recorrente ALESAT COMBUSTIVEIS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, sujeitas ao regime não cumulativo de apuração, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e fretes nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a glosa dos créditos originados de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Frederico Schwochow de Miranda e Pedro Sousa Bispo (Presidente), que negavam provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Alexandre Freitas Costa, João José Schini Norbiato (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro João José Schini Norbiato.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-010.018 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720414/2010-95

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento transmitido eletronicamente, informando crédito da Contribuição para o PIS/Pasep (não-cumulativa – mercado interno), referente ao 2º trimestre do ano de 2008, com base no qual foi registrada eletronicamente a Declaração de Compensação.

A unidade de origem emitiu o Despacho Decisório não reconhecendo o direito creditório pleiteado e não homologando a compensação declarada.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, reconhecendo parcialmente o direito creditório, acatando os créditos adicionais apontados no demonstrativo do item 20 da decisão recorrida.

O v. Acórdão de primeira instância foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

Ementa:

REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

A partir de 1º de agosto de 2004, as receitas decorrentes da venda de combustíveis derivados de petróleo (o que inclui a gasolina, exceto gasolina de aviação, e o óleo diesel), produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica, estão, em regra, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

REGIME NÃO CUMULATIVO. PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. RATEIO PROPORCIONAL.

A partir de 1º de agosto de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais receitas estejam submetidas a suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições em voga, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

REGIME NÃO CUMULATIVO. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. NÃO INCLUSÃO.

As receitas financeiras, por estarem excluídas da base de cálculo de incidência do PIS/Pasep e da Cofins, não integram os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e o da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

REGIME NÃO CUMULATIVO. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VIABILIDADE.

No caso de revenda de combustíveis derivados de petróleo, sujeitos à incidência concentrada ou monofásica, apenas os incisos III, IV, V e VII do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, são juridicamente viáveis para a geração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTRIBUIDOR. CRÉDITO DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO. ALCOOL. TRIBUTAÇÃO POR UNIDADE DE MEDIDA. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO.

A tributação por unidade de medida de produto adquirido por distribuidor é incompatível com a adição do gasto com o frete ao custo do produto, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

Ementa:

SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. DÉBITO SUPERIOR AO CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. COMPENSAÇÕES INDEVIDAS. NÃO-HOMOLOGAÇÃO. MANUTENÇÃO.

Improcedente o pedido de ressarcimento a título da contribuição para o PIS/PASEP na sistemática não-cumulativa quando o valor total do débito desta contribuição em determinado período é superior ao crédito apurado no mesmo período em favor do sujeito passivo, sendo mantida a não-homologação das indevidas compensações declaradas nas quais o pretendido crédito foi utilizado.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Contribuinte foi intimada do v. acórdão de primeira instância, apresentando tempestivamente o Recurso Voluntário, pelo qual pediu o provimento e a reforma da decisão administrativa, para que seja deferido o pedido de ressarcimento e homologadas as compensações vinculadas.

Apresentado o recurso, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Conforme relatório, a unidade de origem emitiu o Despacho Decisório não reconhecendo o direito creditório pleiteado e não homologando a compensação declarada, considerando as glosas procedidas sobre os seguintes créditos pleiteados:

- ✓ Combustíveis derivados de petróleo e álcool para fins carburantes;
- ✓ Créditos sobre custos, despesas e encargos;
- ✓ Crédito relativo aos bens adquiridos para revenda;
- ✓ **Crédito relativo a despesas com armazenagem e fretes;**
- ✓ Crédito relativo a despesas com energia;
- ✓ Crédito com despesas com aluguel;
- ✓ Crédito de despesas com depreciação de bens do Ativo Imobilizado;
- ✓ Crédito com aquisição de álcool anidro.

Observo que o Recurso Voluntário foi interposto tão somente com relação às despesas com frete e armazenagem vinculados às vendas de gasolina e óleo diesel.

A DRJ de origem afastou o pedido da Contribuinte, por concluir que a empresa poderá calcular crédito originado de armazenagem e frete decorrente de venda, desde que não seja relativo a revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica da contribuição.

O ilustre Julgador de primeira instância assim ponderou em seu r. voto:

15. A autoridade fiscal não acatou o crédito com frete e armazenagem de mercadorias, ante os fundamentos que: (i) os créditos são apurados exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à incidência não cumulativa das contribuições; e (ii) as receitas com a venda de álcool para fins carburantes, gasolina e suas correntes (exceto de aviação), óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e de gás natural não estão no campo da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

15.1. É importante destacar que a recorrente, na sua defesa, evidencia que os dispêndios de armazenamento e frete em exame se vinculam, unicamente, a combustíveis submetidos à tributação concentrada (gasolinas, óleo diesel e álcool para fins carburantes).

15.2. Conforme exposto, com o início da vigência da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas com a venda de gasolina (exceto de aviação) e óleo diesel se sujeitam à incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins. Também se submetem ao regime não cumulativo, a partir de outubro de 2008, as receitas com a venda de álcool para fins carburantes, por força da Lei nº 11.727, de 2008.

15.3. Todavia, a Solução de Consulta Cosit nº 99.079, de 2017, já transcrita, dispôs que o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que trata do crédito obtido com custo de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, não é aplicável aos revendedores de combustíveis, porquanto tal previsão normativa apenas se aperfeiçoa

"nos casos dos incisos I e II". Ocorre que a menção a tais "casos" é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado. Cumpre assim analisá-lo.

16. O inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, trata do crédito obtido a partir da aquisição de mercadorias para revenda. No entanto, o dispositivo em questão expressamente exclui da possibilidade de créditos as mercadorias e produtos referidos "nos § 1º e 1º-A do art. 2º", entre os quais se encontram os combustíveis aqui abordados (álcool para fins carburantes, gasolina e suas correntes (exceto de aviação), óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) e gás natural.

17. Quanto ao inciso II do citado art. 3º, que autoriza o creditamento em relação a bens utilizados como insumos na prestação de serviços ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, argumenta a recorrente que, em sua atividade de distribuição, prática peculiar processo produtivo que modifica e aperfeiçoa a gasolina tipo "A", misturada, num certo percentual sobre a solução total, ao álcool anidro para obtenção da gasolina tipo "C", finalmente distribuída com contagem própria exigida para o consumo.

Em defesa ao direito creditório, a Recorrente apresentou os seguintes argumentos:

O acórdão ora combatido merece ser reformado, entretanto, visto que:

1. Em relação à Glosa de Créditos relativos especificamente sobre as despesas com frete e armazenagem vinculados às vendas de gasolina e óleo diesel, cumpre destacar que:

- 1.1) Uma coisa é o crédito decorrente das compras de combustíveis para revenda, cujo crédito é expressamente vedado na legislação; outra coisa é o crédito decorrente do gasto com armazenagem e frete para transporte desses combustíveis. Esse último crédito, ressalte-se, não foi vedado pela lei e não há razão para negar o direito a seu aproveitamento. São hipóteses de creditamento distintas e autônomas e o fato de o inciso IX fazer simples referência aos incisos I e II não significa que haja entre eles relação de dependência;

Quando o legislador redigiu o inciso IX e fez referência ao inciso I e ao inciso II, buscava na verdade deixar livre de dúvidas que o frete geraria o crédito tanto nas hipóteses de revenda do produto acabado, como nas hipóteses de venda do produto fabricado, afastando-se por outro lado os créditos de bens destinados ao ativo fixo;

- 1.2) A legislação, especialmente em seu art. 3º, §2º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, traz a regra geral do direito ao crédito:

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Assegura-se o direito ao crédito, em regra, portanto, sempre que a aquisição daquele produto/serviço tiver sido tributada (PIS/COFINS devido pelo fornecedor), à exceção da hipótese em que a aquisição for desonerada por isenção, quando, mesmo assim, assegura-se o direito ao crédito se a receita do contribuinte estiver sujeita ao pagamento de PIS/COFINS.

No caso do frete, pois, o transportador paga sim essas contribuições sobre as receitas auferidas em sua atividade e, portanto, gera direito ao crédito para aquele que realizar a despesas, no caso, para a ora Recorrente. O mesmo se pode dizer do armazém, que também está submetido ao recolhimento do PIS e da COFINS sobre as receitas auferidas com o armazenamento dos referidos combustíveis;

- 1.3) A própria Receita Federal, no art. 21, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 600/2005, vigente à época dos creditamentos em tela, e repetido em todas as Instruções Normativas que a sucederam, reconhece o direito ao crédito de despesas vinculadas aos produtos monofásicos ao se referir à forma de aproveitamento dos "créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (...) decorrentes de (...) II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência";
- 1.4) O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 reforça esse direito ao crédito dos custos vinculados às vendas sob alíquota zero ao prever que "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".

Quanto a esse dispositivo, ressalte-se que, embora algumas decisões mais antigas do STJ tenham restringido a aplicação desse dispositivo legal apenas às pessoas jurídicas submetidas ao Reporto, tal entendimento jurisprudencial foi superado e modificado pelo STJ consoante se depreende dos arestos prolatados nos julgamentos do REsp 1.267.003/RS e do REsp 1.440.298/RS;

- 1.5) As Soluções de Consulta nº 351/2007 (9ª Região Fiscal), nº 52/2011 (8ª Região Fiscal), e nº 244/2010 (8ª Região Fiscal) reconhecem que, apesar da aplicação da alíquota zero, assegura-se o direito ao crédito apurado nos termos do inciso IX (frete e armazenagem) quando se estiver diante de tributação pela sistemática não-cumulativa da COFINS sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada;
- 1.6) Prova ainda do direito dos distribuidores de gasolina e óleo combustível ao referido crédito foi a tentativa legislativa de acabar com esse direito creditício pelas Medidas Provisórias nº 413/08 e nº 451/08, cuja restrição não foi mantida na lei de conversão, conforme inclusive reconhecido pelas Soluções de Consulta nº 52/2011 (8ª Região Fiscal) e nº 244/2010 (8ª Região Fiscal);
- 1.7) Pondo fim à controvérsia, em setembro/2016, no julgamento dos casos da NATURA (Acórdão nº 9303-004.310) – **Conjunto Documental 01** -, e da PROFARMA (Acórdão nº 9303-004.311) – **Conjunto Documental 02** -, a Câmara Superior do CARF, dirimindo divergências entre as Turmas, firmou seu entendimento em sentido favorável aos fundamentos defendidos pela Recorrente para reconhecer que:

"O distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico (...) não pode descontar créditos sobre os custos de aquisição vinculados aos referidos produtos, mas como está sujeito ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003".

- 1.8) Em acórdão recentíssimo do CARF, proferido em 26/06/2017, tombado sob o nº 3401-003.813 (**Conjunto Documental 03**), a instância máxima da esfera administrativa novamente reconheceu a possibilidade do contribuinte se creditar das despesas com frete e armazenagem vinculadas às receitas auferidas com alíquota zero, e desta vez especificamente para distribuidora de combustíveis, o que demonstra um entendimento favorável inegavelmente sedimentado pelo referido órgão administrativo.

Entendo que é possível o direito creditório em análise, uma vez que a impossibilidade de desconto de crédito em relação ao bem não impede o desconto de créditos em relação aos serviços a ele vinculados. Os custos com frete e armazenagem não possui a mesma natureza do produto transportado.

Assim dispõe a Lei nº 10.637/2002:

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; e

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 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;

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

Constata-se que o dispositivo legal acima colacionado permite o desconto de créditos originados de produtos adquiridos para revenda, excetuando com relação à aquisição de combustíveis, uma vez que são tributados na forma do artigo 3º, inciso I, alínea "b" (regime monofásico).

Todavia, não há impedimento para desconto de créditos sobre fretes e armazenagem com relação a tais produtos, os quais versam sobre operações autônomas em relação à mercadoria transportada.

A título de fundamentação, transcrevo as conclusões do ilustre Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, em r. voto condutor do v. Acórdão nº 3402-002.520:

Com efeito, segundo se colhe da decisão recorrida, houve o entendimento de que, considerando que haveria a restrição ao desconto de créditos sobre a aquisição, para revenda, de produtos sujeitos a incidência monofásica das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, e, considerando estarem os fretes nas operações de venda vinculados à entrega destes mesmos produtos monofásicos, igualmente não poderia haver o desconto de créditos, eis que o dispositivo em questão (inciso IX, do art. 3º), reporta-se ao frete na operação de venda “nos casos dos incisos I e II”. Portanto, no entendimento da decisão de piso, se pelo teor do inciso I do art. 3º, da Lei de regência, não houver o direito ao crédito, igualmente não haverá o direito ao crédito sobre o frete na operação de venda.

Tenho, no entanto e com a devida vênia dos julgadores da regional, que no caso em concreto a interpretação que foi dada ao preceito legal não é a que melhor atende às normas de hermenêutica e mesmo à sistemática não cumulativa da contribuição, havendo fundamentos para concluir de modo diverso, como passo a expor.

Inicialmente, porque as empresas que dedicam-se à revenda de produtos sujeitos a incidência monofásica fazem parte daquelas pessoas jurídicas que sujeitam-se à não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, pois que as receitas provenientes da comercialização de tais produtos são tributadas, porém, em função do regime de tributação concentrado pelo qual se aumenta a alíquota no fabricante ou importador, reduzindo-a a zero nos distribuidores atacadistas ou nos varejistas (caso da Recorrente).

Assim, as vendas (distribuidores e atacadistas) de produtos monofásicos estão sujeitas a não cumulatividade, embora as receitas sejam tributadas à alíquota zero. Por tal razão, têm direito ao desconto dos créditos permitidos pela legislação, arrolados nos incisos III e seguintes do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Cabe pontuar que quanto aos incisos I e II, do mesmo diploma, tratam-se dos créditos sobre os produtos para revenda, aqui analisados, e os bens e serviços utilizados como insumo (inc. II), os quais igualmente devem conceder o crédito, nas hipóteses legais pertinentes e de acordo com a atividade de cada contribuinte em particular, já que componentes da sistemática não cumulativa. Neste caso em particular, não estamos lidando com insumos, previsto no inciso II, já que o contribuinte não desenvolve atividade industrial ou de prestação de serviços.

Pois bem, tenho que quando o inciso I do art. 3º em questão veda o direito ao desconto de créditos, o faz sobre os bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação concentrada. A vedação legal à tomada de créditos refere-se expressamente à aquisição de bens, de modo que os “custos de aquisição” estão compreendidos na vedação ao crédito, devendo ser interpretado que neste “custo” estão englobados os dispêndios para trazer as mercadorias ao estoque de mercadorias para revenda, nos termos dos itens 9 e 10, do pronunciamento técnico CPC n.º 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM n.º 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques. Esta Deliberação possui força de Lei e disciplina o Direito Privado, devendo ser observado pelo direito tributário, nos termos dos arts. 109 e 110, do CTN.

Por outro lado, quando o inciso IX, do mesmo art. 3º, das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, permite o direito ao desconto de créditos sobre “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”, está tratando de despesas comerciais, inerentes à venda das mercadorias, e não à dispêndios relativos a sua aquisição.

Esses dispêndios de entrega dos produtos revendidos não agregam ao “custo de aquisição” das mercadorias, mas antes são despesas de vendas, não podendo ser abrangidas na vedação contida no inciso I, do mesmo dispositivo legal, pelo fato de consistir em outra operação de aquisição, relacionada com outra pessoa jurídica (que não o fornecedor de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal), que é o prestador dos serviços de transportes nas operações de entrega da mercadoria para o comprador, o qual é contribuinte das contribuições em questão sobre a receita do frete cobrado à Recorrente.

Tenho que a menção existente no inciso IX, do art. 3º, em questão, quando reporta-se aos “casos dos incisos I e II”, visa firmar que o direito ao desconto de crédito será quando a armazenagem ou o frete na operação de venda tiver como objeto mercadorias para revenda ou bens ou produtos fabricados a partir dos insumos que ali estão especificados, independentemente do regime de sua tributação, não podendo abranger a armazenagem e o frete de bens que não se enquadrem como mercadorias para revenda e nem como bens ou produtos fabricados a partir dos referidos insumos (seria o exemplo de armazenagem ou transporte de bens do ativo imobilizado).

Neste mesmo sentido, colaciono o r. voto da ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello, que fundamentou o v. Acórdão n.º 9303-006.219¹ nos seguintes termos:

As receitas provenientes da revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica do PIS e COFINS não cumulativos são tributadas à alíquota zero, pois em função do regime de tributação concentrado, aumenta-se a alíquota do fabricante ou importador, reduzindo a zero para os distribuidores atacadistas ou varejistas.

Por conseguinte, os distribuidores e atacadistas têm direito ao desconto dos créditos permitidos pela legislação, inclusive dos custos decorrentes de frete, conforme art. 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.833/2003, aplicável à COFINS e ao PIS/Pasep não cumulativos.

Referido dispositivo trata das despesas comerciais, inerentes à venda das mercadorias, e não aos gastos relativos à sua aquisição.

Observe-se que a vedação ao crédito contida no art. 3º, inciso I da Lei n.º 10.833/2003, inserta pela Lei n.º 11.727/2008, abarca os bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação concentrada. Refere-se, assim, expressamente aos custos relacionados à aquisição de bens, envolvendo os dispêndios para trazer os produtos ao estoque de mercadorias para revenda, não alcançando os dispêndios para a efetiva venda dos bens. O pronunciamento técnico-contábil, CPC n.º 16, aprovado pela CVM por meio da Deliberação n.º 575/2009, define em seus itens 6, 9, 10 e 11, o conceito de estoque e os respectivos custos, não se confundindo com aqueles atinentes às operações de venda, *in verbis*:

Definições

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Estoques são ativos:

- (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;*
- (b) em processo de produção para venda; ou*
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.*

[...]

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

¹ ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

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

Também para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei n.º. 10.833/2003.

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)

Depreende-se dos itens transcritos que as despesas para entrega das mercadorias revendidas não se integram ao "custo de aquisição" das mesmas, constituindo-se em verdadeiros dispêndios para a venda, sendo incabível considerá-las na vedação contida no inciso I, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. A referência constante do inciso IX aos incisos I e II dá-se para deixar claro ser o direito ao desconto do crédito de PIS e COFINS não-cumulativos devido quando a armazenagem ou frete na operação de venda tenha como objeto mercadorias para revenda ou bens ou produtos fabricados a partir dos insumos ali especificados, sendo irrelevante o seu regime de tributação.

Confirmando a possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, o art. 17 da Lei nº 11.033/04 dispôs expressamente haver o direito aos referidos créditos que sejam vinculados à venda de produtos desonerados, *in verbis*:

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.

Por meio de Soluções de Consulta, a Secretaria da Receita Federal reconhece a possibilidade de manutenção e aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos decorrentes das despesas com fretes na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, como exemplificado pela Solução de Consulta nº 323/2012:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 323 de 19 de Dezembro de 2012

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: CRÉDITOS. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE APURAÇÃO MONOFÁSICA. A pessoa jurídica revendedora dos bens relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, submetida ao regime de incidência não cumulativa de apuração da Cofins, pode descontar crédito calculado sobre os custos, despesas e encargos relacionados nos incisos III, IV, V, VII, VIII e IX, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a Cofins, sendo vedado o desconto de créditos calculados sobre o custo aquisição daqueles produtos adquiridos para revenda, sobre o custo de aquisição de bens e serviços utilizados como "insumos" e sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Contudo, nos períodos de 1º de maio de 2008 a 23 de junho de 2008, e de 1º de abril de 2009 a 04 de junho de 2009, por força do art. 15 da Medida Provisória nº 413, de 2008 e do art. 9º da Medida Provisória nº 451, de 2008, os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos sujeitos ao regime de apuração monofásica estavam expressamente impedidos de descontar

todos os créditos listados nos incisos do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003. (grifou-se).

Assim, também por esses fundamentos, **há de ser reconhecido o direito da Contribuinte ao crédito de PIS e COFINS não cumulativos decorrentes das despesas com fretes e armazenagem na revenda de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrado ("monofásica"), nos termos do inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), também aplicável ao PIS por força do art. 15 do referido diploma legal.**

Nesse mesmo sentido, decidi esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica das ementas dos Acórdãos n.ºs 9303-004.310 e 9303-004.311, de relatoria dos Ilustres Conselheiros Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, respectivamente, *in verbis*:

Acórdão 9303-004.310

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

COFINS NÃO-CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA ("MONOFÁSICA"). DIREITO A CRÉDITO SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM FRETE NA REVENDA.

As vendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não-cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis n.ºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Acórdão 9303-004.311

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

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

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

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

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Para reforçar a argumentação expendida, pertinente a transcrição de parte do argumento da neutralidade tributária desenvolvido pelo Nobre Conselheiro Júlio César Alves Ramos ao declarar seu voto no julgamento dos processos cujas ementas foram acima transcritas:

[...] parece consolidado o entendimento de que, quando um dado artigo legal faz remissão a situação ou caso disciplinado em outro, apenas está alcançando a hipótese nele mencionada, não "encampando" restrições lá eventualmente presentes. Nesse sentido, quando o inciso IX ora em discussão remete ao inciso I, apenas quer evitar repetir que se trata da revenda, aí prevista, não avançando à exclusão dos setores lá consignada. Em suma, podem se creditar pelo frete e pela armazenagem todos aqueles que praticam revenda, mesmo que o crédito pela revenda em si esteja vedado.

Pode parecer estranho, à primeira vista, que assim seja, uma vez que o distribuidor nada pagará a título das contribuições, reduzida que foi sua alíquota a zero. Mas um exame mais acurado revela que não. É o segundo argumento, da neutralidade, abaixo detalhado, que acresço ao voto da n. relatora.

Como sabemos todos, a sistemática da não-cumulatividade tem como motivação evitar a acumulação de incidências. O seu objetivo, pois, é tão-somente o de garantir que o valor efetivamente recolhido não supere o que resulta da multiplicação da alíquota ad valorem pelo preço final do bem ou serviço submetido à tributação. Nela, nada impede que todo o valor devido se concentre numa dada etapa da cadeia produtiva, final ou não. Ela estará garantida, nesse caso, desde que as demais etapas sejam desoneradas da tributação, por exemplo, por redução a zero de sua alíquota.

Essa concentração numa etapa da cadeia produtiva é até mesmo desejável do ponto de vista da arrecadação e fiscalização do tributo sempre que nessa etapa se tenha um pequeno número de sujeitos passivos por meio dos quais se possa alcançar os demais integrantes da cadeia. O primeiro requisito pequeno número de sujeitos passivos está presente em todos os setores caracterizados seja pelo oligopólio, seja pela chamada concorrência monopolística. O segundo grupo é, porém, alvo privilegiado na medida em que reúne melhor a segunda condição.

E isso porque, como sabemos, distingue-se a segunda estrutura de mercado, basicamente, por haver diferenciação entre os produtos dos diversos produtores, diferenciação que tanto pode ser "real" ou apenas assim considerada pelos consumidores. O que importa é que isso traga algum poder de mercado para o produtor, que se expressa normalmente na possibilidade de fixar, mais ou menos independentemente, o preço a ser praticado no varejo pelo seu produto. A independência aqui se refere aos preços dos concorrentes, e é tanto maior quanto maior for a "diferenciação", isto é quanto mais seja o seu produto percebido pelos consumidores como "melhor" do que os concorrentes. Assim, tendo os produtores razoável controle sobre o preço final do produto, fica mais fácil determinar o acréscimo na tributação da etapa concentrada, que tanto pode ser feito sobre a alíquota como sobre a base de cálculo.

Presentes tais condições, viável se torna a concentração, mas ela deve ser, tanto quanto possível, neutra, no sentido de deixar inalterada a efetiva tributação do setor, como se concentração não houvesse.

No caso presente, a tributação procura antecipar a das etapas que se seguem à fabricação, e se aplica pela majoração da alíquota que incide nesta última, desonerando, com alíquota zero, as demais. É a própria lei, no entanto, que mantém na não-cumulatividade essas etapas posteriores.

Por isso, entendo, quando o legislador fixou a nova alíquota, tinha em mira exatamente a margem de comercialização sobre a qual incidiria, na sistemática "normal", a contribuição, de modo a garantir a pretendida neutralidade.

Essa neutralidade, entretanto, só se alcança se o distribuidor puder efetivamente descontar créditos sobre as despesas não previstas naquela majoração, exatamente como faria se concentração não houvesse.

[...]

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte. (destaques nossos)

Com relação ao entendimento deste CARF sobre o tema, colaciono os precedentes destacados no v. Acórdão n.º 3201-009.335, cujo r. voto vencedor foi redigido pelo ilustre Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade:

Consta dos autos que a Recorrente atua no ramo de comércio atacadista de mercadorias em geral, com boa parte de seus negócios voltada para a revenda de produtos de perfumaria, de toucador, cosméticos e de higiene pessoal, produtos esses sujeitos à tributação concentrada (monofásica) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

No tema meritório, é de se consignar que o CARF possui diversos precedentes que vão ao encontro do postulado pela Recorrente. Por me filiar ao entendimento de que para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei n.º. 10.833/2003 adoto os precedentes a seguir indicados como razões decisórias, cuja transcrição das ementas é necessária, *in verbis*:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

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

O distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) não pode descontar créditos sobre os custos de aquisição vinculados aos referidos produtos, mas como está sujeito ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Crédito Tributário Exonerado.

Recurso Voluntário Provido." (Acórdão n.º 3402-002.520; Relator Conselheiro João Carlos Cassuli Junior; sessão de 15/10/2014)

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

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

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

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

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003." (Acórdão nº 9303-004.311; Relatora Conselheira Érika Costa Camargos Autran; sessão de 15/09/2016)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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

Também para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003." (Processo nº 10480.725293/2011-09; Acórdão nº Relatora Conselheira Vanessa Marini Ceconello; 9303-006.219; sessão de 24/01/2018)

Em processo de minha relatoria, esta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, assim decidiu:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Data do fato gerador: 15/12/2006

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PER/DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A partir de 31/10/2003, a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, em razão da vigência do disposto no art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/96.PIS.

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

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003." (Processo nº 16682.906116/2012- 12; Acórdão nº 3201-005.031; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 26/02/2019)

Em contemporânea decisão, com a atual composição, a Turma por maioria de votos, em processo cujo voto vencedor foi de autoria do Conselheiro Márcio Robson

Costa, decidiu em caso análogo, dar provimento ao Recurso Voluntário, conforme ementa a seguir reproduzida:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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

É válido descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda no regime monofásico de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas, quando a despesa for suportada pelo vendedor, nos termos do artigo 3º, inciso IX das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.” (Processo n.º 10580.903428/2012-28; Acórdão n.º 3201-008.780; Relatora Conselheira Mara Cristina Sifuentes; Redator designado Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 27/07/2021.

No mesmo sentido outra decisão do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido." (Processo n.º 10882.720554/2010-82; Acórdão n.º 3302-004.605; Relator Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator designado Conselheiro Walker Araújo; sessão de 26/07/2017)

Diante do exposto, adoto o entendimento prevalente do CARF e voto por dar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

Considerando os mesmos fundamentos delineados nas decisões acima, entendo por afastar as glosas referentes à armazenagem e aos fretes de combustíveis.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento o Recurso Voluntário, para afastar a glosa dos créditos originados de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos