



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10480.725293/2011-09
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.219 – 3ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2018
Matéria COFINS
Recorrente TOTAL DISTRIBUIDORA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Andrada Marcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte TOTAL DISTRIBUIDORA S.A. (fls. 1.870 a 1.881) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 353/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3301-003.051** (fls. 1.843 a 1.852) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 21 de julho de 2016, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO À GASOLINA. CRÉDITO.

Até 30 de setembro de 2008, não havia direito a créditos da Cofins para distribuidora de combustíveis, sobre aquisição de álcool anidro para fins de adição à gasolina.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA.

Não tem direito ao crédito das despesas de frete a armazenagem previstas no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quando não houver o direito relativo aos bens adquiridos para revenda ou insumos de produção.

Recurso Voluntário Negado.

O presente processo tem origem em pedidos de ressarcimento de créditos de COFINS não-cumulativo dos períodos de apuração de 01/07/2004 a 30/09/2008, os quais restaram indeferidos pela DRF/Recife/PE e consideradas não homologadas as compensações a eles vinculadas.

Não resignada, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 1.574 a 1.598), julgada improcedente, conforme fundamentos lançados no **Acórdão nº 01-28.440** da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (fls. 1.654 a 1.662), sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO À GASOLINA.

Até 30 de setembro de 2008, não havia direito a créditos da Cofins para distribuidora de combustíveis, sobre aquisição de álcool anidro para fins de adição à gasolina.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA.

O direito ao crédito das despesas de frete e armazenagem previstas no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente se aplica quando houver o direito relativo aos bens adquiridos para revenda ou insumos de produção.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Contra referida decisão, o Sujeito Passivo apresentou recurso voluntário (fls. 1.680 a 1.701), ao qual foi negado provimento nos termos do **Acórdão nº 3301-003.051** (fls. 1.843 a 1.852) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 21 de julho de 2016, ora recorrido, por ter entendido o Colegiado, em síntese, que (a) não há direito a créditos de COFINS relativo a despesas incorridas na aquisição de álcool anidro utilizado na produção de gasolina "C" e (b) as despesas com armazenagem e frete na operação de venda não gerariam direito ao crédito.

Em face da referida decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 1.870 a 1.881), alegando divergência jurisprudencial quanto à **possibilidade de creditamento das despesas com frete e armazenagem na operação de venda**. Para comprovação da divergência jurisprudencial, indicou os acórdãos nºs 3402-002.513 e 3402-002.520. Nas razões recursais, o Sujeito Passivo sustenta, em síntese, que:

(a) está caracterizada a divergência jurisprudencial alegada, pois nos acórdãos indicados como paradigmas, em sentido oposto ao decidido na decisão do recurso voluntário, foi consignado o entendimento de que é possível o creditamento das despesas com frete e armazenagem na operação de venda de mercadorias e insumos sujeitos ao regime monofásico das contribuições para o PIS e a COFINS;

(b) os julgados trazidos no recurso especial como paradigmas foram confirmados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, uma vez negado provimento às insurgências apresentadas pela Fazenda Nacional;

(c) nos termos da Solução de Divergência nº 03/2016, a Receita Federal concluiu que as receitas decorrentes da venda de produtos monofásicos, ainda que tributados à alíquota zero, devem ser computadas o cálculo do rateio proporcional dos créditos previsto no inciso II, §8º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, também deve ser admitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas de frete e armazenagem relacionadas diretamente à revenda desses produtos monofásicos;

(d) requer seja provido o recurso especial para reconhecer a possibilidade de creditamento de COFINS das despesas com frete e armazenagem dos produtos destinados à revenda.

Foi admitido o recurso especial do Sujeito Passivo por meio do despacho S/Nº, de 18 de novembro de 2016 (fls. 1.969 a 1.972), proferido pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por entender comprovada a divergência jurisprudencial com relação ao conceito de insumos.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1.974 a 1.978) postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Mérito

Centra-se a controvérsia do recurso especial na possibilidade de creditamento de COFINS das despesas com frete e armazenagem na operação de venda previstas no inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833/2003, quando não houver o direito relativo aos bens adquiridos para revenda ou insumos de produção (tributação monofásica).

A Recorrente busca ver reconhecido o direito ao creditamento de COFINS, pois está no regime da não-cumulatividade, das despesas com frete e armazenagem de revenda de produto sujeito à incidência monofásica das contribuições para o PIS e a COFINS.

A empresa Recorrente tem como objeto social: distribuição, comércio, comércio varejista de combustíveis derivados de petróleo, álcool carburente anidro e hidratado, lubrificantes derivados de petróleo, bem como a sua importação e exportação, em conformidade com as normas e padrões do DNC - Departamento Nacional de Combustíveis (fls. 02 a 03 - Contrato Social).

No julgamento de improcedência da manifestação de inconformidade, as despesas com frete e armazenagem na operação de venda foram afastadas do creditamento sob o fundamento de não ter havido o reconhecimento do álcool anidro como insumo, o qual foi mantido também em sede de negativa de provimento ao recurso voluntário, *in verbis*:

[...]

Despesas de frete e armazenagem na operação de venda

24. Com relação ao crédito das despesas de frete e armazenagem previstas no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (aplicável ao PIS/Pasep por força do art. 15, II), o dispositivo prevê tal possibilidade

apenas “nos casos dos incisos I e II” do mesmo art. 3º. Considerando que tais incisos são aqueles que preveem o creditamento na aquisição de bens para revenda e insumos, infere-se que, inexistindo o direito ao crédito previsto nos incisos I e II, conseqüentemente não se aplica o inciso IX, também não havendo direito ao crédito da armazenagem e frete.

[...] (fl. 1.661)

O art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003 prevê a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos relativos aos custos de frete e armazenagem na revenda de produtos:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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

[...]

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 nº 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 nº 10.833/2003, inserta pela Lei nº 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 nº 16, aprovado pela CVM por meio da Deliberação nº 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:

Estoque 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.

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-cumultativos 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, decidiu esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica das ementas dos Acórdãos nºs 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 nºs 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 nºs. 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 nºs. 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 pratiquem 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 cumulação 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.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello