



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10580.903428/2012-28  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-008.780 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de julho de 2021  
**Recorrente** LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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 nº. 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; vencidos os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes (Relatora) e Hécio Lafetá Reis, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Robson Costa.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira e Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

**Relatório**

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito oriundo da Contribuição para o PIS/Pasep Não Cumulativa – Mercado Interno.

A contribuinte foi intimada apresentar os elementos comprobatórios do crédito pleiteado.

As conclusões do agente do Fisco constam de Informação Fiscal.

O pedido refere-se a supostos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime não-cumulativo, decorrente de vendas efetuadas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, conforme disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

O interessado não havia informado qualquer crédito na ficha 26B de seu DICON. Após Intimação, tal demonstrativo foi retificado e passou a apresentar saldo de créditos não utilizados.

Constata-se que o próprio contribuinte informou em seu DICON que não possuía crédito referente a aquisições no mercado interno vinculado à receita não tributada no mercado interno. Todo o saldo disponível informado pelo interessado é vinculado à receita tributada no mercado interno, que não pode ser objeto de ressarcimento ou compensação, em função dos dispositivos legais citados acima.

O DICON referente ao mês de transmissão do pedido de ressarcimento, também não traz na ficha 14 a utilização de créditos objeto de pedido de ressarcimento no mês.

Assim, em função das informações prestadas pelo contribuinte em seus DICON e com base no art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 e art. 16 da Lei n.º 11.116/2005, não há qualquer valor a ser ressarcido

Por meio de Despacho Decisório Eletrônico proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil o Pedido de Ressarcimento foi indeferido e, conseqüentemente, a compensação declarada em DCOMP's a ele vinculadas não foi homologada.

Irresignada, a interessada apresenta Manifestação de Inconformidade alegando em sua defesa, que tem como atividade principal o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, e tais vendas, em relação à gasolina e demais derivados de petróleo, são tributadas à alíquota zero na forma do art. 9º, inciso II, da IN SRF n.º 594/2005.

À época da apuração dos referidos créditos, transmitiu os respectivos DICON informando, nas respectivas fichas, que se tratavam, de forma equivocada, de créditos vinculados à receita tributada no mercado interno, quando, de fato, deveria ter sido informada a opção “vinculados à receita não tributada no mercado interno”.

Nos termos do que prevê a Lei n.º 11.116, de 2005, assiste, indubitavelmente, o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa para a Manifestante em relação aos gastos, custos e despesas, a saber: a) energia elétrica; b) alugueis de prédios,

máquinas e equipamentos; c) contraprestações de arrendamento mercantil; e, d) depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros.

A Solução de Consulta n.º 18, de 25 de abril de 2013, da 5ª Região Fiscal da RFB, a que está submetida a Manifestante, corrobora com a admissibilidade do crédito.

Trata-se apenas de um erro material de fato, devendo ser sanado por esta via recursal em busca obrigatória do princípio da verdade material, base do Direito Tributário Nacional, que impõe às autoridades administrativas o dever de apurar todos os fatos que lhe são apresentados na busca da verdade real, não se limitando a emitir juízo acerca dos documentos analisados a partir da mera presunção, citando doutrina e julgados do CARF que corroborariam seus argumentos.

Identificado o erro material, evidenciado pela incorreta classificação da vinculação à receita tributada no mercado interno, imediatamente o corrigiu com o envio dos respectivos DACON's retificadores, conforme recibos e relatórios anexos.

Percebida a ocorrência do erro, deveria a autoridade fazendária notificar o contribuinte para que corrigisse a inconsistência, não sendo admissível o tratamento ora dispensado pela autoridade administrativa competente.

Adicionalmente, há de se observar, ainda, a existência dos referidos créditos através da regular escrituração contábil da manifestante, conforme cópia do Livro Razão em anexo, fato que torna absolutamente legítimo o crédito e o ressarcimento/compensação ora pretendidos.

A ausência de análise efetiva que ensejou o direito material do contribuinte, fundamentação válida do ato administrativo, cerceou o direito de defesa, motivo suficiente para tornar o Despacho Decisório em questão nulo de pleno direito, citando Acórdão desta Delegacia de Julgamento que, ao apreciar caso semelhante, anulou o Despacho Decisório analisado.

A manifestante pretende a aplicação do formalismo moderado ao presente caso, para que seja reconsiderada a decisão manifestada no Despacho Decisório.

A manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente.

A empresa apresentou recurso voluntário, antes da ciência, onde em síntese alega:

- os julgadores entenderam que trata-se de produtos sujeitos ao regime monofásico;

- remanesce a dúvida a respeito da possibilidade de créditos relativos a venda com gastos e despesas de armazenagem e frete na venda;

- o fato dos produtos vendidos serem tributados numa única fase do processo não obsta o direito ao crédito das contribuições pelo simples fato de que ao remeter, o referido inciso IX, ao inciso I do mesmo art. 3º não significa que estaria, de maneira implícita, sujeita à restrição lá imposta aos produtos sujeitos ao regime monofásico;

- apresenta acórdão n.º 9303-006.219, Solução de Divergência Cosit n.º 3/2016;

- apresenta cópia do livro razão, e planilha de apuração do PIS e da Cofins.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, mercado interno.

Toda a argumentação da recorrente é feita para a Contribuição Cofins, entretanto, dada a similitude no tratamento tributário de ambas as contribuições, e pelo princípio do formalismo moderado, que rege o processo administrativo fiscal entendo que deve ser admitido o recurso.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

Na manifestação de inconformidade identifico que a recorrente protesta pelo seu direito ao crédito relativo aos gastos, custos e despesas com energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, contraprestações de arrendamento mercantil e depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros. Alega liquidez e certeza do crédito tributário, erro material no preenchimento do Dacon que foi retificada, princípio da busca da verdade material, cerceamento do direito de defesa por falta de motivação do ato administrativo, despacho decisório, e aplicação do formalismo moderado.

A informação fiscal não discrimina quais as despesas são relativas aos créditos pleiteados, já que sua análise finda-se antes, na possibilidade do creditamento.

O acórdão de piso analisou o procedimento adotado pela Delegacia da Receita Federal que intimou o contribuinte a apresentar diversos documentos e esclarecimentos, e o Auditor Fiscal, em sua informação fiscal, nada disse a respeito do cumprimento ou não da intimação. Não há juntada dos documentos aos autos, muito menos informação sobre o cumprimento da intimação.

A recorrente, na manifestação de inconformidade, não traz nenhuma informação sobre a intimação e seu cumprimento. Anexa apenas cópia do livro razão e planilha com rascunhos à mão.

A informação fiscal conclui que tais créditos não podem ser objeto de ressarcimento ou compensação, pois apenas créditos vinculados a receitas de vendas desoneradas das contribuições podem ser objeto de ressarcimento ou compensação com débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB conforme consta no art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

A DRJ após a análise das Fichas 05 e 06 do Dacon relativo ao 4º Trimestre de 2004, conclui que a totalidade dos valores informados a título de “Receita da Revenda de

Mercadorias” foi deduzida na linha “Receitas Isentas, não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, com Suspensão ou Sujeitas à Alíquota Zero”. O que demonstra a predominância de receitas no mercado interno não tributadas pelas contribuições.

Segundo o § 3º do art. 57 do RICARF, Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, poderá ser efetuada a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator apurar que não foram apresentadas novas razões recursais e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.  
(Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

No presente caso configura-se a situação delimitada no §3º citado. Além de não terem sido apresentadas novas alegações que contrapusessem o afirmado no acórdão de piso, as alegações, tanto em impugnação quanto em recurso voluntário, foram demasiadamente genéricas.

Por oportuno, e analisado detalhadamente o caso, reproduzo o acórdão de piso, e faço dele minhas razões de decidir:

O Auditor Fiscal afirma que no Dacon referente a abril/2008, mês de transmissão do pedido de ressarcimento, nas fichas relativas ao “Controle de Utilização dos Créditos no Mês” também não consta a utilização do crédito pleiteado.

Mas no Dacon retificador transmitido em 24/01/2011 – anteriormente à Informação Fiscal datada de 19/04/2013 – a contribuinte informara valores apenas na linha “Saldo de Crédito de Meses Anteriores” da ficha correspondente ao “Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno”.

A despeito dessas informações prestadas nos Dacon do 4º trimestre de 2004 e no de abril de 2008, e dos diversos documentos comprobatórios solicitados à contribuinte, no Despacho Decisório o direito creditório foi negado exclusivamente em virtude da informação constante na Ficha 26B do DACON referente a janeiro/2006, de que o saldo não utilizado até 31/12/2005 é vinculado à receita tributada no mercado interno.

A interessada alega erro no preenchimento do Dacon, retificando-o posteriormente.

De fato, ao presente caso aplica-se o entendimento exposto no Acórdão nº 15-22.685, da Primeira Turma desta Delegacia de Julgamento, mencionado pela interessada, cujo trecho a seguir transcreve-se:

*Do exposto observa-se que a simplicidade do despacho decisório ao indeferir o direito creditório do contribuinte com base apenas em cruzamento de dados eletrônicos de informações econômico-fiscais, sem sequer analisar a substância*

*do crédito a que a declaração faz referência, avilta as prerrogativas e a competência da autoridade fiscal, transformando-o em mero autômato processador de dados eletrônicos, reduzindo sua atuação à intimação do contribuinte do resultado de um processamento eletrônico, que não raramente apresenta falhas ocasionadas por erro no preenchimento dos documentos. Por não contemplar a verdade material, as informações contidas nestas declarações são inaptas, para desconstituir o direito material em análise.*

*A análise do direito material do contribuinte deve ser enfrentada na primeira instância decisória, com base na integralidade da documentação contábil e fiscal a que o fisco tem amplo acesso, e não apenas em simples e frágeis cruzamentos eletrônicos. Transferir para os órgãos julgadores a função de fundamentar e declarar com certeza e exatidão a dimensão efetiva do crédito tributário objeto da compensação, afronta o direito, especialmente se esta decisão se sustentar em fatos novos que não foram apreciados na decisão anterior, até por que não cabe aos órgãos julgadores inovar os fundamentos de ato carente de motivação válida exarado na primeira instância decisória.*

Resta patente que os valores informados no Dacon do 4º trimestre de 2004 demonstravam que a quase totalidade das receitas auferidas pela contribuinte advinha de receitas isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição, com suspensão ou sujeitas à alíquota zero; o agente do Fisco não informou sobre o não atendimento pela contribuinte da intimação para apresentação dos documentos comprobatórios do crédito pleiteado; se a contribuinte os apresentou, o agente do Fisco nada disse a respeito da sua análise; no Dacon referente a abril/2008 a contribuinte informou possuir “Saldo de Crédito de Meses Anteriores” na ficha correspondente ao “Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno”. Contudo, improcede a alegada nulidade do Despacho Decisório. Ainda que não tenha sido analisado o direito material da contribuinte, o agente do Fisco baseou-se em informações por ela prestadas nos Dacon apresentados. Com a Manifestação de Inconformidade, a interessada apresentou fotocópias do Livro Razão comprovando a escrituração do crédito pleiteado. Os documentos carreados aos autos nos permitem concluir pela ocorrência do alegado erro de fato no preenchimento do demonstrativo.

Deve-se, então, analisar a natureza das parcelas que compõem o crédito.

Conforme informações prestadas nos Dacon, no crédito pleiteado no PER/DCOMP está incluído o crédito calculado sobre as despesas de armazenagem e frete nas operações de venda.

No Dacon retificador relativo a janeiro de 2006, transmitido em 15/07/2013, véspera da apresentação da Manifestação de Inconformidade, a interessada informa nas Fichas 14 e 26B (PIS/Pasep) e 24 e 28B (Cofins) que o crédito de meses anteriores decorre exclusivamente de aquisições no mercado interno vinculado a receita não tributada no mercado interno.

A interessada alega que sua atividade principal é o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo. Segundo a cláusula terceira do contrato social anexado com a Manifestação de Inconformidade, a sociedade tem como objetivo a comercialização e distribuição de produtos derivados de petróleo e álcool.

Assim, especificamente em relação à gasolina e demais derivados de petróleo, a interessada pretende o ressarcimento do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por se tratar de produtos cujas vendas são tributadas à alíquota zero, na forma do art. 9º, inciso II, da IN SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, que assim dispõe:

*Art. 9º A determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos de que tratam os incisos I a V do art. 1º, quando auferida:*

*I - por produtor ou por importador, será efetuada mediante a aplicação das alíquotas de:*

*a) 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44 % (vinte e três inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), respectivamente, no caso de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;*

*b) 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), respectivamente, no caso de óleo diesel e suas correntes;*

*c) 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento), respectivamente, no caso de GLP, derivado de petróleo ou de gás natural;*

*(...)II - por distribuidor ou comerciante varejista, será efetuada mediante a aplicação da alíquota de 0% (zero por cento), no caso dos produtos relacionados nas alíneas “a” a “c” do inciso I.*

Com redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000, o art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, instituiu a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre derivados de petróleo. Assim, a tributação pelas referidas contribuições sobre derivados de petróleo passou a ser concentrada nas figuras do produtor/importador.

Inexistem dúvidas quanto à impossibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre os produtos sujeitos à incidência monofásica (concentrada) adquiridos para revenda por comerciantes atacadistas.

Também é impossível se deduzir os créditos dessas contribuições calculados sobre os dispêndios com armazenagem e frete nas operações de venda de tais produtos pelos comerciantes atacadistas.

Os créditos a que faz jus a pessoa jurídica sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, destinados a assegurar a não cumulatividade de suas incidências, estão arrolados no art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Dentre os créditos passíveis de serem descontados, destaca-se o previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que por força do art. 15, inciso II, dessa Lei deve também ser aplicado à Contribuição para o PIS/Pasep:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

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

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)*

*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.*

*(...) (grifei)*

E quais seriam esses “casos”? A lógica da não cumulatividade aplicada ao PIS e à Cofins consiste em que, a uma determinada receita, há a correspondente contribuição devida, calculada na forma do art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Dessa contribuição devida poderão ser descontados determinados créditos referentes a aquisições e despesas enumeradas no art. 3º das referidas leis.

Considerando que os incisos 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 no inciso IX, 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 do PIS e da Cofins.

Ao restringir a possibilidade de se descontar créditos do PIS e da Cofins sobre bens adquiridos para revenda, as exceções estabelecidas pelos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, referem-se à receita auferida pela pessoa jurídica revendedora de mercadorias na condição de substituta tributária e à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada do PIS e da Cofins.

Assim, com base na premissa interpretativa fixada, constata-se que as situações previstas nos referidos incisos 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”). Deixa-se assente que a restrição à apuração de créditos do PIS e da Cofins conferida pela legislação em virtude de tributação monofásica diz respeito à possibilidade do desconto de que trata o inciso I do art. 3º das respectivas leis instituidoras (bens adquiridos para revenda) e o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Sendo os créditos mecanismo de direito excepcional, tendente a reduzir o crédito tributário, cabe a utilização de interpretação restritiva. Corroborando o entendimento acima exposto quanto ao conteúdo normativo do inciso IX dos arts. 3º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002, observa-se que, caso fosse a intenção do legislador autorizar o crédito para toda e qualquer operação de venda de produtos ou mercadorias, bastaria que o texto do inciso não contemplasse a delimitação “...nos casos dos incisos I e II ...”.

Conclui-se, portanto, que somente a pessoa jurídica vendedora de produtos, cuja receita seja tributada no regime não-cumulativo às alíquotas de 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins, faz jus ao desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadoria e frete pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, nas operações de vendas, quando o ônus for por ela suportado. Não é o caso de tais dispêndios suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, uma vez que estes já foram tributados, em fase única, com alíquotas diferenciadas (concentradas/monofásicas).

Sobre essa matéria, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil já se posicionou por meio da Solução de Divergência n.º 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 18/01/2017, cuja ementa referente à Contribuição para o PIS/Pasep foi assim vazada, e em igual sentido em relação à Cofins:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep:*

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

*b) é vedada a apuração de créditos da contribuição 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.*

*Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de álcool, inclusive para fins carburantes:*

*a) é permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no caso de venda de produto produzido ou fabricado pela própria pessoa jurídica;*

*b) é vedada a apuração de crédito da contribuição, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora do produto o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.*

*É permitida a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep em relação à armazenagem de mercadorias (bens disponíveis para venda):*

*a) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica; ou b) adquiridas para revenda, exceto em relação à armazenagem de:*

*b.1) mercadorias em relação às quais a contribuição tenha sido exigida anteriormente em razão de substituição tributária;*

*b.2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica da contribuição, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos; e b.3) álcool, inclusive para fins carburantes, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool, inclusive para fins carburantes, o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto. (destaque do original)*

Posteriormente, a Cosit reiterou seu posicionamento quanto à impossibilidade de desconto de créditos do PIS e da Cofins calculados sobre despesas de frete e armazenagem na operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico das contribuições, conforme Solução de Divergência n.º 05, de 23 de janeiro de 2017, asseverando que devem ser aplicadas integralmente as conclusões apresentadas na Solução de Divergência Cosit n.º 2, de 2017.

Destaque-se que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, as Soluções de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

Desta forma, subtraindo-se das bases de cálculo informadas nos Dacon os valores das despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, tem-se os créditos objeto dos PER/DCOMP aos quais a contribuinte faz jus, conforme quadros a seguir:

...

...

Em face do exposto, voto por considerar procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado, conforme tabela acima, e homologar as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido.

Pelo exposto, adotando as mesmas razões de decidir do acórdão de piso, reproduzido acima, conheço do recurso voluntário e no mérito nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

## Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, exponho na sequência o entendimento que prevaleceu no julgamento do Recurso Voluntário, no que diz respeito ao tópico “**da possibilidade de créditos relativos a venda com gastos e despesas de armazenagem e frete na venda**”, trazendo a cronologia dos fatos relevantes para o deslinde da decisão.

Vê-se que o cerne da lide envolve a matéria que se consubstancia nas razões que motivou o recurso voluntário, e que gira em torno do direito ao crédito do PIS e da COFINS relativamente aos gastos com **custos e despesas de armazenagem e frete na venda**, conforme previsto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, combinado com o art. 15, II.

De pronto, oportuno destacar o que a relatora fez consignar ao admitir o recurso: “toda a argumentação da recorrente é feita para a Contribuição COFINS, entretanto, dada a similitude no tratamento tributário de ambas as contribuições, e pelo princípio do formalismo moderado, que rege o processo administrativo fiscal entendo que deve ser admitido o recurso”.

A Recorrente tem como atividade principal a comercialização de combustíveis cujos produtos possuem o tratamento diferenciado exposto na forma da Lei 9.990/2000 e IN SRF 594/2005. A controvérsia gravita no fato se as despesas com **armazenagem e frete na venda**, conforme previsto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, é passível do creditamento realizado pelo contribuinte, assim se deveria ser mantido ou não a glosa.

Nesse sentido com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo da sua conclusão em negar provimento ao recurso voluntário, filiando-se a decisão *a quo* que subtraiu das bases de cálculo informadas nos DACONs os valores das despesas de armazenagem e frete

nas operações de venda, adotando as mesmas razões de decidir do acórdão de piso, apregoadas o § 3º do art. 57 do RICARF, Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

É importante ressaltar, conforme restou consignado no voto da relatora em citação ao que fora dito pelo Relator-Auditor Fiscal, que de fato inexistem dúvidas quanto à impossibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre os produtos sujeitos à incidência monofásica (concentrada) adquiridos para revenda por comerciantes atacadistas.

Tal afirmativa pode se ancorar nas recentes decisões proferidas no Superior Tribunal de Justiça, podendo citar os EREsp 1.768.224/RS e EAREsp 1.109.354/SP, onde prevaleceu o entendimento do relator, ministro Gurgel de Faria (1ª Seção), que considerou que como não há incidência sucessiva das contribuições, é impossível tomar créditos de PIS e Cofins sobre produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação.

Importa destacar que as decisões das Turmas do STJ, vem entendendo que não cabe a tomada de créditos no regime monofásico tanto a aquisição de bens para revenda quanto a compra de insumos e a depreciação de bens do ativo imobilizado estão vinculadas a receitas que não foram tributadas, conforme preconiza o Inciso II do § 2º do Art. 3º das Leis 10.637 e 10.833:

- 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.

Inclusive esse tema foi admitido como repetitivo pelo Min. Mauro Campbell, relator do (Resp nº 1894741).

Todavia, o fato do distribuidor atacadista de produtos sujeitos ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, poder não descontar créditos sobre os custos de aquisição vinculados aos referidos produtos, não impede que o mesmo distribuidor atacadista estando sujeito ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tenha o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim, a pessoa jurídica distribuidora atacadista de produtos sujeitos à concentração tributária, que apure a Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, "b", c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

Neste particular, importa trazer à baila a ementa da decisão do Acórdão n.º 9303-006.2191, em decisão proferida pela 3ª Turma da CSRF, em sede de Recurso Especial, acórdão este citado no recurso voluntário da ora recorrente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL 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.

Caminhou também nesse sentido o Acórdão n.º 9303-007.500, em decisão proferida pela 3ª Turma da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PIS/PASEP. AQUISIÇÃO E REVENDA. ALÍQUOTA ZERO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA. CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM E FRETES NA VENDA. POSSIBILIDADE.

As revendas, por distribuidoras, de produtos sujeitos à 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 Art. 3º, IX da Lei n.ºs 10.637/2002 e 10.833/03.

Contudo para não citar outros tantos acórdãos, me filio entendimento do relator exarado no Acórdão n.º 3402-002.520, publicado em 06/08/2020, proferido pelo Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, e que foi alvo de Recurso Especial da PGFN no Acórdão: [9303-004.311](#), onde se negou provimento, mantendo-se incólume o acórdão, no qual penso que bem retrata o entendimento da turma que por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário:

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 diversos, 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 nº 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 venda, 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 venda 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 venda, nos termos dos itens 9 e 10, do pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 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 nºs. 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 à 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 venda 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 venda e nem como bens ou produtos fabricados a partir dos referidos insumos (seria o exemplo de armazenagem ou transporte de bens do ativo imobilizado).

Por tais razões, a interpretação que entendo deva prevalecer, por privilegiar o desígnio da não cumulatividade, é aquele que concede o direito ao crédito nas operações de armazenagem e frete nas operações de venda, desde que o frete tenha sido suportado pelo vendedor.

### **Conclusão**

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas a despesas com armazenagem e fretes na operação de venda de produtos monofásicos, frisa-se despesa esta que tenha sido suportada pelo vendedor.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

**Márcio Robson Costa**