



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.903433/2012-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.786 – 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: 01/04/2005 a 30/06/2005

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.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário; vencidos os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Hércio Lafetá Reis, que negaram provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-008.780, de 27 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10580.903428/2012-28, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hércio 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 Diefenthaeler Dornelles.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito oriundo da COFINS 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 COFINS 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 nº 11.116, de 2005, assiste, indubitavelmente, o direito ao crédito da COFINS não cumulativa para a Manifestante em relação aos gastos, custos e despesas, a saber: a) energia elétrica; b) aluguéis 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 nº 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:¹

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 n.º 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

¹ Deixa-se de transcrever o voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

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 nº. 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 nº 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 revendas (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 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 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 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).

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.

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.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator