



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.720554/2010-82
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-009.402 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de setembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NATURA COSMÉTICOS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REVENDA. PRODUTOS. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). FRETES. OPERAÇÃO DE VENDA. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Nas operações comerciais de revenda de produtos tributados sob o regime concentrado/monofásico, inexistente amparo legal para o aproveitamento de créditos sobre as despesas de fretes nas operações de vendas.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada em substituição ao conselheiro Demes Brito), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto tempestivamente pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3302-004.605, de 26/07/2017, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Sessão de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O Colegiado da Câmara Baixa, pelo voto de qualidade, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos da ementa transcrita abaixo:

“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.”

Intimada desse acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, suscitando divergência, quanto ao aproveitamento de créditos sobre as despesas com fretes nas operações de revenda dos produtos sujeitos à tributação concentra/monofásica pelo PIS.

A Fazenda Nacional alega, em síntese, que inexistente amparo legal para se aproveitar créditos sobre despesas incorridas nas operações de vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada/monofásica; ao contrário, da interpretação do inc. I do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, se depreende que o aproveitamento de créditos sobre tais despesas é expressamente vedado por este dispositivo legal.

Por meio do despacho às fls. 403432-e/403436-e, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Notificado do acórdão recorrido, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho da sua admissibilidade, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, requerendo o seu desprovisionamento e a manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional atende aos requisitos do art. 67 do Anexo do RICARF; assim, deve ser conhecido.

A matéria em discussão nesta fase recursal se restringe ao aproveitamento de créditos do PIS não cumulativo sobre as despesas nas operações de vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada/monofásica.

A Lei nº 10.637/2002 que instituiu o regime da não cumulatividade do PIS, assim dispõe sobre o aproveitamento de créditos sobre custos e despesas, por parte de empresas comerciais:

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...);

II – no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados;

(...).

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:

(...);

(b) no § 1º do art. 2ª desta Lei;

(...).”

Ora, segundo o disposto no art. 3º, I, c/c o inc. II do § 1º do art. 2º, da Lei nº 10.637/2002, citados e transcritos acima, a comercialização dos produtos de perfumaria de toucador e de higiene pessoal não geram créditos da contribuição; assim, também as despesas vinculadas a tais produtos não geram créditos.

A Solução de Consulta Cosit nº 99.709, de 20/06/2017, referente à COFINS não cumulativa, que também se aplica ao PIS, dirimiu qualquer dúvida existente sobre o aproveitamento de créditos vinculados a produtos sujeitos à tributação concentrada/monofásica, assim dispondo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS REGIME NÃO CUMULATIVO. COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. CRÉDITOS. APURAÇÃO E MANUTENÇÃO. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO.

A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, **desde que observados os requisitos e as vedações legais** (exemplificativamente, na atividade de revenda de combustíveis é vedada a apuração dos créditos estabelecidos nos incisos I, II, VI, **IX**, X e XI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003). Todavia, entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada por expressas disposições legais a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a dispêndios vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada da Cofins.

(...)

Fundamentos

(...)

17. Já em relação ao **inciso IX**, antes transcrito, permite-se a apuração de créditos sobre o valor da “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, **nos casos dos incisos I e II**”. Ora, se à Consulente não é permitido apurar créditos em relação aos incisos I e II, consoante se viu anteriormente, por decorrência não terá como apurar créditos em relação a este inciso IX, haja vista a remissão aos primeiros. Em outras palavras, é permitido apurar créditos sobre a armazenagem e os fretes pagos na operação de revenda de mercadorias conforme previsto no inciso I, porém, esse inciso **exclui** a revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, entre eles, os combustíveis. Para maiores esclarecimentos sobre este ponto, vide Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de janeiro de 2017.

18. Dessa forma, tem-se como possível, em tese, a apuração de créditos, no caso trazido à análise, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais, em relação às hipóteses previstas nos incisos III, IV, V, VII e VIII, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a saber ...”.

Embora esta solução de consulta tenha sido direcionada para operações comerciais de combustíveis, aplica-se também para os produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal, tendo em vista que todos estão sujeitos à tributação concentrada/monofásica.

Cabe ressaltar que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2002, que também se aplica ao PIS, está vinculado às operações normais, ou seja, para aquelas em que a tributação é exigida de forma não cumulativa em todas as fases da cadeia de produção e comercialização.

Assim, a remissão do inciso IX ao inciso I objetiva restringir o direito ao creditamento no caso das vendas/revendas de produtos sujeitos à tributação plurifásica, pois o inciso I, por sua vez, remete ao § 1º do art. 2º, para excluir os “monofásicos”.

Se assim não fosse, bastaria que a norma dissesse que se referia às despesas nas operações de venda, sem necessidade de fazer qualquer remissão aos incisos I e II, pois a atividade-fim dos industriais e dos comerciantes/revendedores é a mesma: vender.

No trabalho de interpretação, temos que, a partir do princípio de que a lei não contém palavras inúteis, sabemos que algumas as têm, mas, só depois de esgotados todos os métodos interpretativos pode-se chegar a esta conclusão. Comparemos a redação que seria “bastante” – se o creditamento simplesmente fosse permitido, em todos os casos, e como ela positivou-se:

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

.....

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

Ora, nos casos, quando se trata da concessão de um direito creditório, penso deva ser interpretado literalmente, como uma restrição, com bem mais probabilidade a dizer ao intérprete que olhe para aqueles incisos para delimitar o alcance do direito conferido.

Indo além, entendo eu que não poderia haver qualquer direito ao creditamento nas etapas posteriores àquela em que a tributação é concentrada nos fabricantes e importadores.

O objetivo principal desta técnica é o mesmo da substituição tributária “para a frente”, bastante adotada pelo ICMS (até o foi para as contribuições, em alguns casos), que é o de facilitar a arrecadação e a fiscalização, em cadeias nas quais há poucos produtores/importadores, diversos distribuidores e inúmeros varejistas, como é o caso dos combustíveis, dos medicamentos, dos produtos de higiene e limpeza pessoais, perfumes e outros. Que estes revendedores não possam tomar créditos sobre os produtos comercializados é mais que óbvio, e isto nem mais se discute, mas possibilitar que eles o façam sobre despesas tais como frete e armazenagem leva à necessidade de que se fiscalize, da mesma forma, toda a cadeia, subvertendo a lógica buscada pelo legislador que concebeu a tributação concentrada (termo mais tecnicamente apropriado que “monofásica”, já que as operações subsequentes são tributadas, ainda que à alíquota zero).

Limito, no entanto, a discussão ao objeto da lide (além do que, em relação às despesas com fretes na operação de venda, estou devidamente “escorado” em clara interpretação dada pelo Órgão competente para tal, a Cosit.

Em face do exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas