



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

Processo n° 10882.722892/2014-82
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.767 – 3ª Turma
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria PIS/Cofins - Créditos
Recorrente DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 99.079/2017).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (dispositivo válido também para a contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I (no caso, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002), que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 99.079/2017).

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 1.762 a 1.792), contra o Acórdão 3402-004.836, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 1.728 a 1.751), sob a seguinte ementa, no que interessa à discussão (o mesmo foi consignado para a Contribuição para o PIS/Pasep):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

REVENDA DE PRODUTO SOB O REGIME MONOFÁSICO (CONCENTRADO) DE INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA VENDA.

O comércio atacadista de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e cosméticos, foi expressamente excluído do rol dos produtos, cujos custos da compra para revenda podem ser computados nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS (alínea "b" do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03). Assim, não se pode admitir o cálculo de créditos sobre os fretes em operações de vendas, uma vez que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 expressamente limitou tal prerrogativa aos bens citados no inciso I deste artigo, no qual não se encontram tais produtos.

Ao seu Recurso Especial, foi dado seguimento (fls. 1.851 a 1.855), "quanto à questão do aproveitamento de créditos sobre fretes incorridos na venda de produtos monofásicos", sendo que o recorrente utiliza-se, inclusive, de paradigmas desta 3ª Turma da CSRF.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 1.857 a 1.864), centrando sua defesa no fato de que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (aplicável também à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei), fala que pode ser descontados créditos

calculados em relação a "*armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*", sendo que o inciso I, "b", exclui os produtos sujeitos à tributação concentrada/monofásica, a exemplo dos produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, não havendo, portanto, direito ao crédito relativo ao frete nas etapas posteriores àquela em que há a tributação concentrada, como é o caso dos distribuidores.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito**, a discussão restringe-se ao direito ou não ao crédito nas operações de venda por distribuidor de produtos sujeitos à tributação concentrada (também chamada de monofásica).

Tem razão o contribuinte, em seu Recurso Especial, ao dizer que a jurisprudência desta Turma estava pacificada no sentido de admitir o creditamento, conforme demonstra um dos paradigmas colacionados (Acórdão nº 9303-004.310, de 15/09/2016), de relatoria do ilustre Conselheiro Demes Brito, cuja ementa aqui reproduzo:

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 revendas, 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. 3º, IX das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Estas decisões tomaram por base atos interpretativos que efetivamente levariam a este entendimento, mas hoje está bem mais clara a interpretação da Receita Federal sobre o tema, na Solução de Consulta Cosit nº 99.079, de 20/06/2017, que vai precisamente no mesmo sentido do que a Fazenda Nacional alega em suas Contrarrazões.

Vejamos inicialmente o que diz a legislação a respeito, para melhor compreender a correta interpretação que a ela se deve dar:

Lei nº 10.833/2003 (Cofins não cumulativa)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

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

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

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) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

(...)

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

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

Lei nº 10.637/2002 (Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa)

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: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

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) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

Agora a **Solução de Consulta Cosit nº 99.709, de 20/06/2017**, da qual transcrevo os trechos de interesse (o mesmo aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep):

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 ...

Esta solução de consulta foi direcionada a um varejista de combustíveis, mas se aplica perfeitamente ao caso concreto, pois, conforme já visto, os produtos também se enquadram nas exclusões no inciso I do art. 3º de ambas as leis.

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

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 revendedores é a mesma: vender.

No trabalho de interpretação, temos que partir do princípio de que a lei não contém palavras inúteis (sabemos que algumas as têm, mas, só esgotados todos os métodos interpretativos pode-se chegar a esta conclusão). Comparemos (como fez a PGFN) 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 e dos medicamentos. 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 subseqüentes são tributadas, ainda que à alíquota zero).

Limite, 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 da RFB).

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas