



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10882.906494/2012-55</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.068 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NATURA COSMÉTICOS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

COFINS. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CREDITAMENTO. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

É possível o desconto de créditos da não cumulatividade da Contribuição para COFINS sobre as despesas com armazenagem de produtos sujeito à tributação concentrada (monofásica) adquiridos para revenda, de acordo com a Solução Cosit nº 66/2021.

COFINS. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CREDITAMENTO. FRETE. IMPOSSIBILIDADE.

Não há direito ao desconto de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre as despesas com frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica), de acordo com a Solução Cosit nº 66/2021 e Solução Cosit nº 2/2017.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade. No mérito: a) Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito da Recorrente à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre as despesas de armazenagem; Pelo voto de qualidade, manter a glosa sobre as despesas de frete. Vencidos Conselheiro Renan Gomes Rego, Conselheira Laura Baptista Borges e Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

*Assinado Digitalmente*

**LUCIANA FERREIRA BRAGA** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por NATURA, em razão de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório de 02/10/2013 proferido pela Derat/SP, o qual indeferiu o crédito pleiteado no pedido de ressarcimento de Cofins – Mercado Interno nº 04632.22417.291008.1.1.11-0097 e não homologou as compensações declaradas na Dcomp nº 42232.51743.311008.1.3.11-1073, vinculada ao pedido de ressarcimento, decisão esta que foi mantida pelo acórdão da DRJ.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática adotada pelo fiscal para negar o pedido de ressarcimento da Recorrente, bem como as teses adotadas pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 228 e seguintes):

*De acordo com o Relatório de Verificação Fiscal, juntado às fls. 56/60, o pedido de ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa em epígrafe, relativo ao 3º trimestre de 2008, e decorrente de despesas de fretes sobre vendas efetuadas à alíquota zero, foi indeferido pela autoridade administrativa haja vista que o disposto no art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, não autoriza a apuração de créditos relativos às aquisições de frete e armazenagem na hipótese de produtos monofásicos adquiridos para revenda.*

*Em 10/10/2013 a interessada teve ciência do Despacho Decisório e, tempestivamente, apresentou Manifestação de Inconformidade juntada às fls. 62/216, cujo teor será a seguir sintetizado.*

*Diz, inicialmente, que é pessoa jurídica dedicada ao comércio atacadista de produtos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal e apura o imposto de renda com base no lucro real, estando sujeita ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins.*

*Acrescenta que as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, garantem o seu direito de apurar créditos do PIS e da Cofins não cumulativos sobre gastos imprescindíveis para o desenvolvimento de sua atividade empresarial e o auferimento de "receita", como é exatamente o caso das despesas incorridas com fretes e armazenagem, inclusive na venda de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica).*

*Sustenta que o art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza expressamente a manutenção dos créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos, apurados sobre os gastos incorridos nas vendas sujeitas à alíquota zero, tal como as vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásicos), excetuando-se, obviamente e apenas, a apuração de créditos sobre os valores dos próprios produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica).*

*Insurge-se em face do despacho proferido, que indeferiu o crédito pleiteado com simplista motivação e interpretação absolutamente contraditória, de que não poderia a manifestante apurar créditos sobre as despesas incorridas com frete e armazenagem nas vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada.*

*Argumenta que o entendimento restritivo manifestado no Despacho Decisório não pode prevalecer, pois a interpretação coerente, sistemática e teleológica das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e nº 11.033/2004 conduz, necessariamente, às seguintes conclusões: (i) está vedada a apuração de créditos nas aquisições de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda, ou seja, é vedada a apuração de créditos sobre os valores dos próprios produtos monofásicos adquiridos para revenda, mas (ii) por outro lado, está garantido o direito à apuração de créditos sobre os demais gastos incorridos nas vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada, como as despesas incorridas com fretes e armazenagem.*

*Alega que o entendimento manifestado no despacho decisório viola a sistemática da não cumulatividade e não tem fundamento em Lei, sendo tal entendimento já foi rechaçado por duas vezes pelo Parlamento nas Medidas Provisórias nº 431/2005 e nº 451/2008. Dessa maneira, assevera que não há vedação legal à apuração de créditos sobre as despesas incorridas como fretes nas vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada.*

*A seguir, discorre sobre o regime não-cumulativo afirmando que a não cumulatividade das ditas contribuições é princípio que tem sede na Constituição e cujo alcance não pode ser restringido pelo legislador ordinário. Acrescenta doutrina e jurisprudência assim como decisões judiciais corroborando que o critério a ser invocado na aplicação do princípio da não cumulatividade é o da percepção do faturamento ou receita e não, como ocorre com relação a legislação do ICMS e do IPI, a desoneração de determinada venda de bens. Nesse cenário, o conceito de insumo para efeito de apuração de créditos não cumulativos não coincide com o utilizado na formatação do IPI. Assim, prossegue, os créditos*

*permitidos devem refletir todas as despesas e os custos que colaboram direta ou indiretamente na formação do faturamento.*

*Entende assim, que não pode prosperar a glosa de créditos calculados sobre os fretes, mesmo os incorridos nas vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada já que estes se revelam imprescindíveis para o desenvolvimento de sua atividade empresarial.*

*Na sequência, a contribuinte detalha sua atividade empresarial, especificamente a forma de distribuição de seus produtos pelo sistema de "venda direta" ou "porta-a-porta", procurando justificar a necessidade de desembolso dos valores pagos com fretes:*

*Em outras palavras, todos os serviços de transporte contratados (frete) e armazenagem contratados pela Requerente estão diretamente relacionados com as vendas dos produtos da marca "Natura", pois viabiliza a sua remessa para os revendedores autônomos e posterior distribuição para os consumidores finais, sendo imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade empresarial geradora de receitas, representando, portanto, gasto efetivo, usual, normal e necessário.*

*Sobre o entendimento expresso no despacho decisório de que haveria vedação legal à apuração de créditos sobre dispêndios com fretes nas vendas de produtos sujeito à tributação concentrada, diz que a alínea a "b" do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637 de 2002 e nº 10.833, de 2003 vedou apenas apuração de créditos sobre as aquisições, para revenda, de produtos sujeitos à tributação concentrada. Não se estenderia essa vedação aos fretes incorridos na vendas desses produtos, como também seria o entendimento expresso pela própria Receita Federal do Brasil na regulamentação do ressarcimento e compensação de créditos não cumulativos tratado no art. 27 da Instrução Normativa nº 1.300, de 2012. Assim, a citada alínea "b" do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 não se aplica aos demais gastos incorridos nas vendas dos produtos monofásicos, como é o caso dos fretes.*

*Continuando, diz que em uma interpretação coerente, sistemática e teleológica do inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não há nenhuma vedação à apuração de crédito não cumulativo sobre os fretes suportados pelo vendedor nas operações de venda de produtos sujeitos à tributação monofásica, haja vista que o legislador não fez qualquer ressalva ou restrição. Assim, resta evidente que a única condição estabelecida pelo legislador para a apuração de créditos não-cumulativos foi a de que o ônus do frete e armazenagem fosse suportado pelo vendedor. Não há qualquer outra restrição, condição ou requisito no referido dispositivo.*

*Destaca a contribuinte, mais à frente, que de forma consciente e proposital o legislador não vedou o direito das distribuidoras de apurarem créditos de PIS e Cofins sobre as despesas incorridas com fretes e armazenagem nas vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada, sendo evidente que os créditos apurados são absolutamente legítimos perante a legislação do PIS e da Cofins.*

*Abrindo outro tópico, discorre a peça de defesa acerca da impossibilidade de cobrança de estimativas de IRPJ e CSLL compensadas com o crédito em discussão. Isso porque, após o encerramento do ano-calendário, as estimativas deixam de existir, assumindo em seu lugar a apuração do tributo com período-base anual.*

*Em face do exposto, requer o acolhimento da manifestação de inconformidade para que seja reformado o despacho recorrido, com o reconhecimento do direito creditório e a homologação da compensação declarada, ou, ao menos, caso prevaleça o não reconhecimento do direito creditório, seja determinado o cancelamento da cobrança da "estimativa" de CSLL, compensada com o crédito em discussão.*

Ao julgar a impugnação apresentada pelos contribuintes, a DRJ a julgou improcedente, mantendo o indeferimento do pedido de ressarcimento nº 04632.22417.291008.1.1.11-0097 e a não homologação das compensações declaradas na Dcomp nº 42232.51743.311008.1.3.11-1073., em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

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

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. FRETES NA VENDA. PRODUTOS TRIBUTADOS COM INCIDÊNCIA CONCENTRADA/MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.** *Pessoa jurídica que atua no ramo de venda por atacado de produtos de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, sujeitos ao modelo monofásico de incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins, não pode, tendo em vista expressa vedação legal, apurar créditos relativos às despesas de frete na venda dos aludidos produtos, ainda que os fretes tenham sido por ela suportados.*

*A Recorrente apresentou recurso voluntário alegando, em síntese, que:*

*- Nos autos do Processo Administrativo nº 10882.720555/2010-27, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamentos do CARF teria dado provimento ao recurso da Recorrente para reconhecer a possibilidade de apurar créditos da não cumulatividade da COFINS calculado sobre fretes e armazenagem de produtos sujeitos ao regime concentrado (monofásico) de tributação, decisão que teria sido mantida pela Câmara Superior e reproduzida em outros julgados desse Conselho;*

*- A nulidade da decisão recorrida, que não teria enfrentado o argumento da Recorrente de “impossibilidade de a autoridade administrativa exigir os débitos de estimativas de IRPJ e CSLL compensados após o encerramento do ano-calendário”;*

*- A interpretação conferida aos dispositivos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não pode implicar desconsideração ou mitigação do princípio constitucional da não cumulatividade;*

*- Para apuração de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos devem ser computados todos os gastos incorridos pelo contribuinte para o desenvolvimento*

da atividade empresarial geradora de receitas e não apenas os previstos nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

- É pessoa jurídica dedicada ao comércio atacadista de produtos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal e apura o Imposto de Renda com base no Lucro Real, estando sujeita portanto ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS e que em razão da “venda direta” ou “porta-a-porta” a contratação de serviços de transporte (frete) e armazenagem são imprescindíveis para a comercialização dos seus produtos, razão pela qual, teria direito a apurar os créditos do PIS não cumulativo sobre as despesas incorridas com fretes e armazenagem, inclusive, nas vendas dos produtos sujeitos à tributação concentrada;

- Ao contrário do que entendeu a DRJ, as despesas incorridas com frete e armazenagem nas operações de venda não integram o “custo de aquisição” dos produtos sujeitos à tributação concentrada, não havendo qualquer vedação na Lei expressa ao creditamento, eis que a lei apenas vedou a apuração de créditos na aquisições de produtos sujeitos à tributação concentrada a serem revendidos;

- o inciso IV do artigo 3º da Lei 10.833/2003 autoriza a apuração de créditos sobre as despesas incorridas com fretes e armazenagem nas vendas de produtos, não fazendo qualquer ressalva ou restrição, a única condição estabelecida pela lei é de que o ônus do frete e armazenagem fosse suportado pelo vendedor;

- as medidas provisórias nº 413/2008 e 451/2008 que tinham como intuito vedar o direito de crédito das distribuidoras de produtos sujeitos à tributação concentrada demonstram que o direito está garantido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois não faria sentido algum editar uma MP com esse objetivo se o crédito fosse vedado pelas referidas leis;

- existe um silêncio consciente e proposital do legislador no sentido de não restringir o direito das distribuidoras de apurarem créditos sobre as despesas incorridas com fretes e armazenagem nas vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada;

- o direito do crédito da Recorrente garantido pelo inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 subsiste de forma autônoma e independente do disposto no artigo 17 da Lei nº 10.033/2004;

- o fato de a receita ser tributada à alíquota zero não impede o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS;

- no regime de tributação concentrada há incidência de PIS/COFINS em todas as etapas da cadeia de circulação de produtos, ainda que a receita da revenda esteja sujeita à alíquota zero.

- os artigos 23 e 24 da LINDB impõem que a decisão administrativa que estabelecer interpretação nova sobre norma de conteúdo indeterminado deve prever regime de transição, em respeito à segurança jurídica ao Administrado;

- é impossível a cobrança do débito de “estimativa” compensado com o direito creditório em discussão.

É o relatório.

## VOTO

Luciana Ferreira Braga, Conselheira Relatora.

### **Recurso tempestivo.**

Passo à análise do mérito.

### **Preliminar de Nulidade.**

De início, a Recorrente alega que o acórdão recorrido não teria enfrentado o argumento da Recorrente de “impossibilidade de a autoridade administrativa exigir os débitos de estimativas de IRPJ e CSLL compensados após o encerramento do ano-calendário”.

No entanto, a questão foi devidamente enfrentada pelo acórdão de origem, que assim se manifestou:

*“No último tópico da defesa, a interessada argumenta que, mantido o entendimento já proferido no despacho decisório, não haveria a possibilidade de cobrança de débitos indicados nas Dcomp, já que eles se referem a estimativas mensais de IRPJ e CSLL, parcelas não mais passíveis de cobrança após o final do período de apuração.*

*Contudo, a questão, além de não fazer parte do litígio (glosa de créditos e não homologação de compensação pela inexistência de direito creditório), é alheia à competência desta DRJ na medida em que o argumento procura desconstituir a possibilidade de cobrança de um débito incluído em documento de confissão de dívida que é a própria Dcomp, por meio da qual foram indicados para compensação débitos de estimativa da CSLL. Nos termos do art. 41, §4º, da IN RFB nº 1.300, de 2012, a Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.”*

Assim, a fundamentação apresentada pela DRJ, ainda não satisfaça às expectativas do Recorrente ou não se aprofunde na extensão por ele desejada, enfrentou a tese alegada, exteriorizando as suas razões de decidir, de modo que não há que falar em nulidade por ausência de enfrentamento da questão.

Não se exige que o julgador rebata cada assertiva de forma exaustiva ou que concorde com as teses da defesa, mas sim que a sua decisão seja suficientemente motivada, o que absolutamente, ocorreu no presente caso.

Ante o exposto, afasto a preliminar de nulidade arguida, porquanto o acórdão da DRJ enfrentou devidamente a tese apresentada pela Recorrente, nos termos do art. 2º, caput, e art. 50 da Lei nº 9.784/1999.

### Mérito

Verifica-se que a discussão travada no presente processo se refere à possibilidade de apurar créditos da não cumulatividade calculado sobre fretes e armazenagem de produtos sujeitos ao regime concentrado (monofásico) de tributação.

A Recorrente pleiteia o reconhecimento do direito à apuração de créditos da contribuição para o PIS e COFINS, no regime não cumulativo, sobre as despesas incorridas com fretes e armazenagem nas vendas dos produtos sujeitos ao regime monofásico.

Afirma, em síntese, que tais despesas são imprescindíveis para a comercialização de seus produtos e que a interpretação da legislação não pode mitigar o princípio constitucional da não cumulatividade, defendendo que todos os gastos incorridos para o desenvolvimento da atividade empresarial geradora de receitas devem ser creditáveis.

Entendo que assiste razão à Recorrente, ao menos em parte, explico.

De acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 66 de 2021, que reformou parcialmente a Solução de Consulta Cosit nº 2 de 2017, foi firmado o entendimento de que a pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa e revendedora de produtos submetidos à tributação concentrada pode descontar créditos relativos aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, como, por exemplo, **os créditos referentes à armazenagem dos produtos monofásicos adquiridos para revenda:**

*O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas pela pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.*

*A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa e revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada pode descontar créditos em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, , exceto em relação à aquisição dos produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda, à aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos à revenda, à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível, ao frete na operação de revenda dos produtos monofásicos e a outras hipóteses que porventura mostrarem-se incompatíveis ou vedadas pela legislação. **Pode,***

***inclusive, descontar créditos em relação à armazenagem dos produtos monofásicos adquiridos para revenda.***

Conforme explicitado na referida Solução de Consulta, da qual compartilho o entendimento:

*Pois bem, nos termos da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, pode ser descontado crédito em relação à armazenagem de mercadorias e ao frete na operação de venda (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX), nos casos dos incisos I (revenda) e II (produção ou fabricação). No caso da revenda, não está incluída a revenda dos produtos sujeitos à tributação concentrada, eis que o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, expressamente exclui os produtos referidos no § 1º do art. 2º (produtos monofásicos), entre eles, a gasolina e o óleo diesel.*

*Observe-se que, com o advento da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, a armazenagem de mercadorias aparece em inciso diferente do frete na operação de venda. Além disso, determina a Instrução Normativa que a restrição aplicada de o crédito ser concedido “nos casos dos incisos I e II” somente se aplica ao frete. Transcreve-se o art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019:*

*Subseção IV Das Demais Hipóteses de Créditos Básicos*

*Art. 181. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos a:*

*I - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IX, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17, e § 1º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 18, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);*

*II - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IV, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IV, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);*

*III - contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);*

IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 169 e 171, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e

VI - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, art. 24; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 2009, art. 25). [sem grifo no original]

Daí se inferir que, no que tange à hipótese de crédito do inciso IV do art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, requeira-se tão somente um dispêndio com a “armazenagem de mercadorias”, apenas com a restrição dada, nos termos da retro transcrita Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, “pela significação consagrada do termo ‘mercadoria’ (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação”.

**23. Assim, inexistindo para a armazenagem a restrição relativa aos “casos do inciso I e II”, não haverá, portanto, restrição ao crédito em relação à armazenagem de produtos monofásicos adquiridos para revenda, cabendo o crédito tanto em relação à armazenagem realizada pelo produtor ou importador de produtos sujeitos à tributação concentrada quanto na realizada pelo revendedor desses produtos.**

24. No que diz respeito ao frete na operação de venda, permanece indene a conclusão da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, no sentido da impossibilidade de desconto de crédito em relação a frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, conforme argumentado no item 20.

(...)

Verifica-se que a fundamentação da Solução Cosit nº 66/2021 se baseou no art. 181, IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.911 de 2019 que tratou da “armazenagem de mercadorias” de forma desvinculada da restrição “nos casos dos incisos I e II” do art. 3º da Lei 10.833/2003, restrição esta que, no entanto, permanece aplicável ao frete.

Assim, entendo que para armazenagem de mercadorias, não há qualquer impedimento ao crédito, mesmo quando se trata de produtos monofásicos adquiridos para revenda.

Já no que concerne às despesas com frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, a pretensão da Recorrente não merece prosperar, eis que tanto a Solução Cosit nº 66/2021, quanto a Solução Cosit nº 2/2017 são expressas ao vedar o aproveitamento desses créditos.

As referidas Soluções se pautaram na própria vedação legal, eis que o inciso IX do art. 3º da lei 10.833/2003 ao permitir o crédito sobre “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” o fez nos casos dos incisos I e II do mesmo artigo.

O inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por sua vez, veda o desconto de créditos em relação à aquisição de produtos monofásicos para revenda. Conseqüentemente, a restrição dos "casos do inciso I" impede o creditamento do frete vinculado à operação de revenda de tais produtos.

Recentemente, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9303-015.958, referente ao processo 10469.905311/2009-60, reconheceu o direito à tomada de créditos de PIS e da Cofins sobre despesas com armazenagem de combustíveis submetidos à incidência monofásica, mas negou para o frete. Conforme se denota da ementa:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/03/2007 a 31/05/2007, 01/08/2007 a 31/12/2007  
REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES 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, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, 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 (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).***

*REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.*

***Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadorias, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), por inexistir para tal despesa a restrição relativa aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I. (Solução de Consulta Cosit nº 66/2021).***

*(Nº do processo 10469.905311/2009-60, Acórdão nº 9303-015.958, Relator: ALEXANDRE FREITAS COSTA)*

Apesar de o referido entendimento ter analisado o caso de combustíveis, é perfeitamente aplicável ao presente caso, porquanto interpretou a possibilidade de creditamento de frete ou armazenagem para produtos que estejam no sistema monofásico.

Os argumentos da Recorrente de que a interpretação não pode mitigar o princípio da não cumulatividade ou de que todos os gastos para o desenvolvimento da atividade deveriam ser creditáveis encontra-se limitados na própria lei, que prevê expressamente as hipóteses de creditamento.

Veja que as referidas Soluções de Consulta e a jurisprudência desse Conselho entendem que as hipóteses de créditos são taxativas e estão listadas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A menção às Medidas Provisórias nº 413/2008 e nº 451/2008, que tentaram vedar créditos para distribuidores de monofásicos, mas não foram integralmente convertidas em lei, não socorre a Recorrente quanto ao frete.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que assegura a manutenção de créditos vinculados a vendas com alíquota zero, é aplicável aos créditos efetivamente apurados e permitidos pela legislação. Assim, se o crédito de frete não é admitido com base no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não tem o condão de convalidá-lo.

Por fim, quanto ao argumento de não ser possível a cobrança dos débitos indicados nas Dcomp, já que eles se referem a estimativas mensais de IRPJ e CSSL, parcelas não mais passíveis de cobrança após o final do período de apuração, entendo, como a DRJ, que a questão não faz parte do presente processo, que envolve tão somente a glosa de créditos e não homologação de compensação pela inexistência de direito creditório.

### **Conclusão**

Ante o exposto, dou PARCIAL provimento ao recurso, apenas para reconhecer o direito da Recorrente à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre as despesas de armazenagem, mantendo a glosa sobre as despesas de frete.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**LUCIANA FERREIRA BRAGA**