Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13227.900240/2014-15

Processo nº	13227.900240/2014-15
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-012.178 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	22 de outubro de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	MIRIAN VILHENA AUTO POSTO - COMERCIO DE COMBUSTIVEIS, LUBRIFICANTES, GAS E CULTIVO DE MADEIRAS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE. REVENDA. VAREJISTA. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso I da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua textualmente o direito ao crédito da aquisição de combustíveis, os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99). Isto porque o frete é uma operação autônoma em relação à aquisição do combustível, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda.

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro

Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (e-fls. 333-343), interposto pela Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 3402-006.473 (e-fls. 307-330), de 24 de abril de 2019, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por por maioria de votos deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes aos gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**
>
> Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010
>
> CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE. REVENDA. VAREJISTA. POSSIBILIDADE.
>
> O artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua textualmente o direito ao crédito da aquisição de combustíveis, os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99). Isto porque o frete é uma operação autônoma em relação à aquisição do combustível, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda.
>
> CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. BENFEITORIAS.
>
> Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, materiais para instalações elétricas e hidráulicas) utilizados em construção, benfeitoria ou reforma, devem ser ativados, independentemente do custo unitário, tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (artigo 79 e 81, inciso II do Código Civil). Dessarte, os dispêndios com materiais de construção, assim como se dá com as benfeitorias, devem ser contabilizados no ativo imobilizado e, como tais, somente geram direito de crédito da Contribuição ao PIS e COFINS na forma de depreciação.
>
> CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS VINCULADOS A BENFEITORIAS.

Documento nato-digital

> Os dispêndios com aluguéis de máquinas e equipamentos destinados à realização de benfeitorias devem ser contabilizados no ativo imobilizado e, como tais, somente geram direito de crédito de PIS e Cofins na forma de depreciação.
>
> CRÉDITOS DE PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF No 125.
>
> Por expressa vedação legal, não incide atualização monetária sobre créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10. 833, de 2003.

Por intermédio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 350-355), de 30 de agosto de 2019, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para a rediscussão da matéria referente à glosa sobre gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo.

A Fazenda Nacional apresentou como paradigmas o Acórdão nº 3801-002.177 e o Acórdão nº 3401-779. Constata-se a divergência jurisprudencial, visto que nos dois acórdãos indicados como paradigma entendeu-se de forma diversa do acórdão recorrido, no sentido de que os distribuidores e varejistas de combustíveis, tributados à alíquota zero em razão do regime monofásico, não podem creditar-se dos custos e despesas decorrentes da comercialização, entre eles o frete, objeto do presente litígio, de acordo com o art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Com isso, vota-se pelo conhecimento do recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

A questão de mérito se dá em relação ao direito de crédito sobre as despesas de frete na aquisição de combustíveis para a revenda.

A atividade do Contribuinte consiste na revenda de combustíveis e lubrificantes. A autoridade administrativa fiscal glosou as despesas com frete, pois entende que como o combustível está sujeito ao regime monofásico e não gera direito a crédito de PIS e COFINS na aquisição pelo revendedor, as despesas com o frete também não geram esse direito visto que compõe o custo de aquisição do combustível.

Diante da decisão ora recorrida, que as despesas com frete gera direito a crédito, a Fazenda Nacional salienta em seu recurso:

Documento nato-digital

> Os gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda não se enquadram em qualquer dos dispositivos do art. 3° da Lei 10.637/2002, bem como no art. 3º da Lei 10.833/2003, os quais enumeram exaustivamente os dispêndios para os quais é permitido a constituição destes créditos. (...)
>
> Assim, devem ser restabelecidas as glosas de gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda.

Com a devida vênia a esse entendimento, entende-se correta a decisão ora recorrida. Na análise dos autos e da legislação verifica-se que o art. 3º, I, b, das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, prevê a tomada de crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, excetuando o direito ao crédito da aquisição de combustíveis (entre outros produtos) no regime monofásico.

Ocorre que no presente feito trata-se de custo de contratação de serviços de fretes de outra pessoa jurídica (transportadora) e esse frete, na condição de receita é tributado pela contribuição ao PIS e COFINS. Ou seja, são duas notas fiscais distintas, uma para a distribuidora (no regime monofásico), outra nota fiscal é para o transportador, que é tributado pelo regime da não-cumulatividade de PIS e COFINS. Considera-se que o frete nestes autos é uma operação autônoma em relação a aquisição do combustível, são custos de aquisição de serviços de fretes e não custo de aquisição de combustível.

Salienta-se que a empresa vendedora dos combustíveis (distribuidora) não entrega os produtos no estabelecimento do Contribuinte (revendedor). Este é que contrata serviços de frete de terceiros para que o produto chegue até seu estabelecimento e que seja destinado à venda. A questão é que a restrição ao crédito se refere apenas em relação ao combustível, pois está sujeito à alíquota zero, e não em relação ao serviço de frete que é sim tributado.

Neste sentido cito trechos do voto vencido, do il. Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, proferido no Acórdão nº 3301-003.442, que demonstra que na incidência concentrada (monofásica) se alcança a aquisição da mercadoria, e não o frete, que é prestado por outras empresas e tributado por alíquotas normais da contribuição ao PIS e COFINS:

> A controvérsia, no presente processo, é quanto à possibilidade de aproveitamento de crédito de Cofins, no regime da não cumulatividade, calculado sobre fretes na compra e na venda de GLP, ou, em termos mais gerais, de produtos submetidos ao regime monofásico de incidência.
>
> Eu estaria muito convicto em negar o direito de crédito sobre frete na compra ou frete na venda, se o sistema monofásico fosse concebido para substituir totalmente a tributação posterior. Para atingir seus objetivos, um sistema monofásico restringiria totalmente a arrecadação e fiscalização aos poucos contribuintes fabricantes e/ou importadores, dispensando a fiscalização dos milhares de participantes da cadeia posterior, nos quais não haveria, idealmente, nenhum crédito e nenhum débito.
>
> Mas o desenho legislativo exposto criou um sistema monofásico imperfeito, no qual a concentração da tributação no fabricante/importador não elimina totalmente os aspectos tributários da cadeia posterior, porque continuaram a gerar créditos, na cadeia posterior, vários dispêndios previstos nos incisos III a XI do art. 3º, como aluguéis, energia elétrica e outros.

Documento nato-digital

Assim, não há motivos para que os dispêndios que ocorrem depois da incidência da alíquota concentrada, tais como os fretes e todos os outros dispêndios previstos nos incisos III a XI, possam ter tratamento diferente. No caso do frete na venda, por expressa previsão no inciso IX. No caso do frete na compra, por integrar o custo da mercadoria para revenda ou do insumo para produção ou prestação de serviços. Nesse caso, embora integre o custo da mercadoria, o pagamento do frete é posterior à incidência da alíquota concentrada, compondo, portanto, o mesmo rol de dispêndios que geram créditos, conforme incisos III a XI.

A Solução de Divergência Cosit 2/2017 veda o crédito sobre fretes, na venda, de atacadistas ou varejistas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico. Todavia, a interpretação dada pela Receita Federal, se funda na ideia de que a referência aos incisos I e II mercadorias para revenda e insumos para produção ou serviços implicaria acatar também a vedação do §1º e 1º-A do art. 2º sistema monofásico.

Todavia, trata-se uma interpretação forçada. Veja-se que a referência aos incisos I e II, feita no inciso IX, é cronologicamente anterior aos §1º e §1º-A. O crédito sobre fretes na venda já estava previsto desde a publicação da Lei 10.833/2003, em 29/12/2003, enquanto as vedações ao regime monofásico apareceram por ocasião da Lei 10.865/2004, de 30/04/2004, que alterou o art. 2º da Lei 10.833/2003.

Portanto, as vedações ao crédito pelos varejistas e atacadistas do regime monofásico (§§1º e 1º-A do art. 2º) não compõem a *mens legis* do inciso IX, que, na sua origem, se referia tão somente a mercadorias para revenda e insumos de produção ou prestação de serviços, para afastar outros tipos de frete.

Tentou-se corrigir a imperfeição do sistema monofásico por meio das Medidas Provisórias 413/2008 e 451/2008. O art. 15º da MP 413/2008 acrescentava ao art. 3º da Lei 10.833/2003 o §22:

> *§22 Excetuam-se do disposto neste artigo [créditos do sistema não-cumulativo] os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no §1º do art. 2º desta Lei [mercadorias do sistema monofásico], em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se aplicando a manutenção de créditos de que trata o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.*

Também a MP 451/2008 instituía dispositivo semelhante, em seu art. 8º:

> *§15 Sem prejuízo da vedação constante na alínea 'b' do inciso I do caput [vedação de crédito sobre mercadorias no sistema monofásico], excetuam-se do disposto nos incisos II a IX do caput [demais custos e despesas que geram direito a crédito] os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no §1º do art. 2º, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda desses produtos.*

Tais dispositivos instituiriam um sistema monofásico correto, que atingiria os fins da facilitação da arrecadação e fiscalização apenas sobre os fabricantes/importadores, posto que em toda a cadeia posterior não haveria nenhum crédito e nenhum débito.

Documento nato-digital

> Mas essa correção não obteve aprovação do Congresso Nacional, posto que não foi convertida em Lei.
>
> A MP 413/2008 foi publicada em 03/01/2008, e em seu art. 18, II, estabelece que a produção de efeitos, em relação ao art. 15 – a alteração do regime se daria a partir do primeiro dia do quarto mês subseqüente ao de publicação, ou seja, a partir de 1o maio de 2008, abrangendo, portanto, o período das Per/Dcomp´s em exame 04/2008 a 06/2008.
>
> A alteração no regime monofásico relativa à inclusão, no art. 3º da Lei 10.833/2003, do §22 – vedação de créditos sobre custos, despesas e encargos não foi convertida em Lei, porém a MP 413/2008 permaneceu vigente por 120 dias, conforme §§3º, §7º e 11§ do art. 62 da Constituição Federal:
>
> (...)
>
> Como não houve Decreto legislativo regulando os efeitos da matéria não convertida em Lei, sua eficácia existe para um único dia, 1º/05/2008, data em que se iniciam os efeitos da MP 413/2008 para a matéria em foco – cf. teor do art. 18, II e que, coincidentemente e concomitantemente, termina o prazo de vigência de 120 dias previsto no §3º do art. 62 da CF.
>
> Portanto, voto por dar provimento parcial ao contribuinte, para acatar créditos calculados sobre o frete na compra e o frete na venda, com exceção do período de vigência e eficácia da MP 413/2008, 1º/05/2008, que instituiu vedação a tais créditos. (grifou-se).

Ainda neste sentido, cito trechos do voto proferido no acórdão recorrido, da il. Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, como reforço às razões para decidir de acordo com o § 1° do art. 50 da Lei n° 9.784, de 29/01/1999:

> **1. Créditos indevidos sobre gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda**
>
> A Recorrente é empresa dedicada preponderantemente ao comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, conforme se depreende do seu Contrato Social e é salientado pela autoridade lançadora no Relatório fiscal, nos seguintes termos: "a atividade comercial da contribuinte, consiste, resumidamente, na revenda de combustíveis e lubrificantes (Matriz – Vilhena/RO e Filial 1 – Porto Velho/RO), com exceção da Filial 2 – Vilhena/RO, denominada "Fazenda Batista", que tem como atividade principal o reflorestamento."
>
> É então dentro desse específico setor da economia que deve ser analisada a tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS no presente caso.
>
> Pois bem. Os combustíveis (gasolina, óleo diesel, querosene de aviação e outros) a partir de 1º de julho de 2000 são tributados pelas referidas Contribuições pela modalidade monofásica, incidindo uma única vez no fabricante ou importador, desonerando a receita da venda desses produtos nos distribuidores e varejistas.
>
> Como é consabido, a incidência monofásica tem por objetivo concentrar a incidência tributária, de modo que são aplicadas aos produtores ou importadores alíquotas diferenciadas, superiores às básicas, enquanto os demais (atacadistas e verejistas) são tributados à alíquota zero.

Documento nato-digital

Cumpre destacar que a incidência monofásica não se confunde com o instituto da substituição tributária, uma vez que nesta última as receitas estão obrigatoriamente sujeitas ao regime cumulativo, o que não acontece na primeira. Dessa forma, mesmo dentro da sistemática monofásica, os produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas poderão estar sujeitos ao regime cumulativo ou não cumulativo, de acordo com o regime de tributação da pessoa jurídica (presumido ou real, respectivamente).

Ou seja, a incidência monofásica não é exceção à aplicação do regime não cumulativo e, consequentemente, no desconto de créditos inerente à essa modalidade de tributação. Contudo, há regras na legislação que precisam ser observadas.

Quando ocorre a tributação concentrada no início da cadeia produtiva, não haverá a apuração de créditos e débitos nas etapas posteriores.

Por isso é que, com relação aos varejistas, acertadamente o artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua o direito ao crédito da aquisição de combustíveis (dentre outros produtos), os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Vejamos:

> *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:*
>
> *a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e*
>
> *b) nos §§ 1 e 1 -A do art. 2 desta Lei;*

Assim, não há dúvida de que não poderia a Recorrente tomar crédito dos combustíveis que adquire para revenda. E corretamente não o fez.

Tal exceção ao creditamento dos produtos atingidos pela monofasia, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda. Explico.

Mas antes de tudo, ressalto que não se discute aqui o direito ao crédito segundo a regra do artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), na condição de insumo necessário.

Com efeito, a discussão em torno do que seriam insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das Contribuições não guarda relação com o caso dos autos, vez que o *inciso II* do artigo 3º cuida de hipótese de bens e serviços, utilizados como insumo, na *prestação de serviços* e na *produção ou fabricação de bens* ou produtos destinados à venda. Essa, contudo, não é a situação da Recorrente, que pagava o frete na aquisição de bem destinado para *a revenda*. A revenda, enquanto operação comercial (como o atacado e o varejo), não se confunde com a prestação de serviços ou com a produção de bens, como de longa data vaticinam a Receita Federal, este Conselho e o Poder Judiciário.

Documento nato-digital

O direito ao crédito do frete referente à compra de mercadorias para revenda, aplicável ao presente caso decorre, isto sim, do próprio *inciso I* do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS)

Tratando especificamente do frete de empresas varejistas, a doutrina já se manifestou em diversas ocasiões, exatamente no sentido do seu resguardo pelo supracitado dispositivo legal (inciso I do artigo 3º da Lei n. 10/.833/2003 e 10.837/2002). As palavras de Marco Aurélio Greco sobre o tema são as seguintes:

> ***Assim, quando uma empresa adquire para revenda determinado bem e contrata o respectivo transporte, este faz parte indissociável da aquisição a que se refere o inciso "I", ainda que seja um dispêndio separado do preço do bem em sentido técnico.***
>
> *Realmente, só tem sentido adquirir para revender se o comprador receber o que comprou, pois, sem isto, não poderá garantir a entrega ao cliente.*
>
> ***Portanto, para quem compra para revenda, o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete pago para que o bem chegue em seu estabelecimento está abrangido pelo inc. I do art. 3º da Lei n. 10.833/2003.***

A conclusão, de fato, não poderia ser outra. Afinal, o frete compõe o custo de aquisição do produto, conforme dispõe o artigo 289, §1º do RIR/99, vigente à época dos fatos:

> *Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*
>
> *§ 1º* ***O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte*** *e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação*

Nesse sentido, a própria Receita Federal já se manifestou em algumas oportunidades sobre o direito ao crédito decorrente do frete contratado na aquisição de produtos para revenda:

> *Solução de Consulta Nº 234, de 13 de Agosto de 2007*
>
> *Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos da COFINS.*
>
> *Dispositivos Legais: Lei Nº 10.833, de 2003, art. 3º; RIR/99, art. 289,§ 1º e Instrução Normativa SRF Nº 247, de 2002, art. 66.*
>
> *Assunto: Contribuição para o PIS*
>
> *O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou*

Documento nato-digital

fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos do PIS.

Dispositivos Legais: Lei Nº 10.637, de 2002; Lei Nº 10.833, de 2003,arts. 15 e 16; RIR/99, art. 289, § 1º e Instrução Normativa SRF Nº 247, de 2002, art. 66. (grifamos).

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 15 de 27 de Fevereiro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: FRETES NA AQUISIÇÃO ***Os custos de transporte até o estabelecimento do contribuinte, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, integram custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda, constituindo base de cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições devidas.***

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, independentemente de qual seja o regime de cobrança desta, o contribuinte substituto do ICMS pode excluir da receita bruta o respetivo valor cobrado a título de substituição tributária destacado em nota fiscal, visto não ter a natureza de receita própria. (grifamos)

Daí é que a própria autoridade fiscal, ao lavrar o presente auto de infração, justificou a glosa no fato de que, por estar o combustível sujeito ao regime monofásico e não gerar direito a crédito de PIS e Cofins na aquisição pelo revendedor, do mesmo modo, não geraria direito a crédito o frete respectivo, já que compõe o custo de aquisição do combustível. Ou seja, admite que, caso inexistente a questão da monofasia com a vedação ao crédito do produto, seria o caso de se reconhecer o crédito relativo ao frete contratado pela varejista. Assim, o raciocínio da autoridade é claro: o frete segue a mesma sorte do produto transportado, no que diz respeito ao direito ao creditamento.

Entretanto, há um erro na premissa adotada e, consequentemente, na conclusão que se chegou no lançamento tributário. Vejamos.

A Recorrente adquire mercadorias para revenda (combustíveis), porém a empresa vendedora não entrega os produtos no seu pátio mais especificamente, em seus tanques. Dessa forma, ela precisa contratar serviços de fretes de outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ser destinado à venda. Este frete, enquanto receita da transportadora, é tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

Em outras palavras, no caso do frete pago pelo comprador, há duas notas fiscais distintas. Uma para a distribuidora e outra para o transportador. A Distribuidora é sujeita ao regime monofásico, mas o transportador é tributado pelo regime não cumulativo.

Nesses termos, fica evidente que o frete é uma *operação autônoma* em relação a aquisição do combustível.

Trata-se, em verdade, de operação comercial com a transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade, sendo que, repita-se, a sua

Documento nato-digital

receita pela transportadora é tributada pela Contribuições. Veja-se que, efetivamente, a Recorrente contrata empresa transportadora para proceder o frete, emitindo nota fiscal específica para essa operação (distinta daquela emitida pela distribuidora de combustível), conforme informações constantes do Anexo I do auto de infração.

Tais dispêndios, portanto, são custo de aquisição de serviços de fretes e não custo de aquisição de combustível. Ou seja, muito embora estejam relacionadas como acima mencionado, já que o custo do frete integra o custo de aquisição do bem para revenda, nos termos do artigo 289, §1o do RIR/99 são operações distintas, com fornecedores distintos, e o mais importante, regimes de incidência distintos. Dessarte, devem ser analisadas de forma separada no que tange ao direito crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Traçada tal premissa, fica clara a conclusão no sentido de que, sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível, no modelo monofásico, pago ao distribuidor) e do frete (transporte, na não-cumulatividade, pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria, como fez a autoridade fiscal ao fundamentar o lançamento tributário. Pelo contrário. Justamente em razão da distinção de regimes, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, nos termos do artigo 3º, inciso I das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, assim como existe para qualquer outro atacadista ou varejista que trabalhe com produtos tributados na sistemática da não cumulatividade.

Não há na legislação nada que impeça tal creditamento para empresas como a Recorrente, já que inexiste critério de discrímem, *em relação ao frete*, do presente caso em comparação com qualquer outra empresa atacadista ou varejista.

Inclusive, o raciocínio aqui empregado é o mesmo daquele adotado em outros julgamentos deste Conselho a respeito da possibilidade de tomada de crédito das Contribuições relativamente ao frete de produtos não tributados. Destaco a seguir passagem do voto da Conselheira Maysa De Sá Pittondo Deligne, no Acórdão 3402-003.520, a respeito do tema:

> "*Entretanto, ao contrário do que afirmou a fiscalização,* ***o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso****:*
>
> *"Art. 3º (...) § 2o Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)*
>
> *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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifei)*

Documento nato-digital

*Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (**frete na aquisição de bens para revenda, tributado e assumido pelo adquirente**). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de tomada do crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero, restrição esta não trazida na Lei.*

Nesse sentido, vejam-se outros acórdãos deste E. Conselho:

*"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. **O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições.** Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/200994 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.o 3403003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria grifei)*

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 (...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. **É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição."** (Processo n.º 10950.003052/200656. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403001.938. Maioria grifei)*

A mesma premissa adotada pela fiscalização no presente caso, mantida pela decisão de primeira instância, foi afastada com veemência e clareza pelo I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do último acórdão acima ementado:

*"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1o da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). **Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto**" (grifei).*

Cito ainda no mesmo sentido, os Acórdãos nº 3403001.944, de 09 de março de 2013 e 3302004.886, de 25 de outubro de 2017. (...)

Documento nato-digital

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen