



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

Processo n° 13603.720599/2009-09
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.364 – 3ª Turma
Sessão de 17 de setembro de 2018
Matéria REGIME MONOFÁSIO DO PIS/COFINS
Recorrente SUPERGASBRAS ENERGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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. POSSIBILIDADE.

A revenda de produto sujeita 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. 3, IX das Leis n°s 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

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 dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Redator designado.

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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito de Cofins, às e-fls. 003 a 005 208, referente ao período de abril a junho de 2008, pleiteado no PER nº 15622.18645.230708.1.1.11-4016, em valor originário de R\$ 28.395.501,63.

A SAORT da DRF em Contagem, elaborou despacho decisório em 04/01/2012, às e-fls. 223 a 225, que, com suporte no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 210 a 222, reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 2.268.640,94.

Irresignada, em 15/02/2012, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 226 a 267. A 1ª Turma da DRJ/BHE, apreciou a manifestação em 04/02/2013, e no acórdão nº 02-42.403, às e-fls. 307 a 319, considerou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório em litígio.

Ainda inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, às e-fls. 339 a 366, em 10/04/2013. Os argumentos da contribuinte, estão abaixo resumidos:

- *o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 admitiria, expressamente, o cálculo de crédito sobre o valor da despesa com frete nas operações de venda, tanto de comerciantes quanto de fabricantes;*
- *o Relatório Fiscal de origem teria se equivocado em sua fundamentação, ao confundir o frete na venda com custo; e por consequência, a instância a quo teria inovado a fundamentação, ao indeferir o recurso pela conclusão de que o crédito calculado sobre o frete nas operações de venda somente tem lugar para mercadorias tributadas às alíquotas de 1,65% e 7,6%;*
- *o entendimento da DRJ também não se sustentaria, pois a incidência concentrada impediria apenas o “custo de aquisição da mercadoria ou insumo que tenha sido tributado de maneira mais gravosa na origem”, o que não se aplica ao frete, servido por outras empresas e tributado às alíquotas normais;*
- *a redução da alíquota de Cofins a zero, para a recorrente, não impede o aproveitamento do crédito, nos termos do art. 17 da Lei 11.033/2004;*
- *as MP's 413/2008 e 451/2008, que proibiam aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com GLP, não foram, nesta parte, convertidas em lei;*

- *a recorrente não só revende, mas também acondiciona o GLP em embalagens diversas para cada tipo de consumidor, caracterizando, conforme sustenta, atividade industrial, ainda que não atingida pela legislação do IPI; e que por ter atividade industrial, o GLP empregado no seu processo de acondicionamento deve gerar direito a crédito, como custo de produção; notícia jurisprudência que entende lhe favorecer (Resp 1.215.773/RS).*

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso na sessão de 26/04/2017, resultando no acórdão de nº 3301-003.442, às e-fls. 389 a 399, o qual teve a seguinte ementa:

REVENDA DE PRODUTO SOB O REGIME MONOFÁSICO DE INCIDÊNCIA DE PIS E CONFINS. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES EM AQUISIÇÃO E VENDA

O GLP 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 créditos sobre fretes nas operações de compra para revenda, pois compõem o custo de aquisição do GLP. Outrossim, também não é autorizado o cálculo de créditos sobre os fretes em 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 encontra o GLP.

O acórdão foi assim lavrado:

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, não acatando os créditos calculados sobre o frete na compra e sobre o frete na venda dos produtos em tela, nos termos do voto vencedor. Vencidos o Conselheiro Relator Marcelo Giovani Vieira e os Conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen. Foi designado para proferir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira.

Embargos da contribuinte

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do acórdão nº 3301-003.442 em 07/08/2017 (e-fl. 418), e manejou embargos de declaração em 11/08/2017, às e-fls. 421 a 434.

A contribuinte afirma a existência de obscuridade quanto à interpretação da regra do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Aponta ainda duas omissões a serem sanadas: a) quanto à demonstração da possibilidade de desconto de créditos calculados sobre despesa com frete na operação de venda do GLP; e b) quanto à demonstração do direito aos créditos sobre fretes no transporte do GLP adquirido da Petrobrás (frete primário).

O Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no despacho de e-fls. 437 a 443, em 14/09/2017, rejeitou os embargos interpostos, por não encontrar nem a obscuridade e nem as omissões arguídas, mas matérias discutidas com fundamentos suficientes para que o sujeito passivo demonstre sua insatisfação com o que foi decidido no julgado, através dos recursos adequados.

Recurso especial da contribuinte

Cientificada do despacho de admissibilidade de seus embargos de declaração em 16/10/2017 (e-fl. 461), a contribuinte interpôs recurso especial de divergência em 30/10/2017 (e-fl. 463), às e-fls. 465 a 501, e em duplicidade, na mesma data, às e-fls. 542 a 548.

Com base nos acórdãos paradigmas nº 9303-004.310 e nº 9303-004.311, que admitiu o aproveitamento de crédito relativamente a frete e armazenagem de produtos sujeitos a tributação monofásica das contribuições, ainda que as suas receitas estejam sujeitas à alíquota zero, entende estar demonstrada a divergência para com o acórdão *a quo*, que não o admite.

O Presidente da Terceira Seção de Julgamento, por meio do despacho de e-fls. 634 a 638, em 1º/03/2018, deu seguimento ao recurso especial de divergência da contribuinte, com fundamento nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, para admitir a rediscussão da questão do aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas sobre fretes em operações de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico.

Contrarrrazões da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional teve ciência do recurso especial de divergência da contribuinte bem como do despacho de sua admissibilidade em 24/05/2018 (e-fl. 639) e manejou contrarrrazões a em 2/05/2018, às e-fls. 640 a 647. Não questiona a admissibilidade do recurso especial, apenas expõe argumentos para que lhe seja negado provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial de divergência da contribuinte é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e por isso dele conheço.

O litígio se deve a não aceitação do reconhecimento de créditos relativos a duas despesas da contribuinte que comercializa produto sujeito à incidência monofásica, gás liquefeito de petróleo, o GLP. Com se pode observar no Termo de verificação Fiscal, em particular nas às e-fls. 218 a 222, o litígio decorre de glosas de créditos com despesas de fretes pagos na aquisição de GLP e despesas de armazenamento e frete na operação de venda do produto. Contudo, o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte foi expresso em dar seguimento ao recurso, para rediscussão do crédito sobre o frete da venda. Portanto, essa será a matéria enfrentada neste voto.

A legislação que entendo envolver o caso está abaixo transcrita:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

(...)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

(...)

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;

(. . .)

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 (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

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.

Repara-se que, no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, especificamente em seu inciso I, há expressa referência à atividade de revenda de GLP.

Já, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apesar de haver previsão de aproveitamento de créditos, em geral sobre insumos (inciso I do Caput) e sobre fretes de venda (inciso IX do Caput):

- para créditos em geral, é feita expressa exceção à atividade de revenda de GLP, na alínea (b) do inciso I; e

- para créditos sobre frete de venda, é feita a delimitação de sua concessão às situações previstas no inciso I e II, sendo que, no inciso I, é excetuada a atividade de revenda de GLP.

Assim, o frete sobre a operação de venda, realizada por contribuinte dedicado à atividade de revenda de GLP, não está alcançado pela previsão constante do inciso IX do Caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

No caso em apreço, a contribuinte adquire o GLP para revenda e, logo, entendo que a aquisição de GLP para revenda não gera créditos.

Apesar de entender que a competência para discussão acerca do frete sobre a compra do produto não ter sido devolvida a esta Câmara Superior, registro aqui que, pelos mesmos motivos, entendo que as despesas de transporte do referido produto, quando da sua aquisição, também não poderiam gerar crédito.

Em outras palavras, para mim é evidente que o art. 3º, nos seus incisos, são deferidos créditos apenas nas situações por ele determinadas, não indiscriminadamente. Nessa toada, resta claro que esses créditos não alcançam o frete de vendas, na atividade de revenda de GLP.

Como a contribuinte realiza a comercialização de GLP, como distribuidora, estamos diante de situação aplicável às exceções do dispositivo. Assim não caberiam os créditos pretendido, resultando na negativa correta à pretensão de ressarcimento da contribuinte pela delegacia de sua jurisdição.

Aliás, esse é o mesmo entendimento do voto vencedor no acórdão *a quo*.

Não condordo com os argumentos de que o não deferimento do crédito em discussão possa causar um desequilíbrio na oneração da cadeia de produção. Penso que a não-cumulatividade seja técnica tributária expressa na legislação das contribuições sociais, definida, para determinados setores, de acordo com o § 12 do art. 195 da Constituição Federal, de 1988.

Se a forma como a lei expressa a não cumulatividade em algum caso específico não alcança determinado fato, temos situação *de lege ferenda*. Entendo que as autoridades administrativas, como aplicadoras da legislação, não tenham competência para, a partir de argumentos econômicos ou axiológicos, tentar aperfeiçoar a norma, sob o pretexto de buscar uma melhor técnica de desoneração da cadeia produtiva.

Dessarte, vejo como adequado o posicionamento do acórdão recorrido pela glosa dos créditos com as despesas de frete na aquisição e despesas de armazenamento e frete na operação de venda do produto.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte para negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Demes Brito - Redator designado

Em que pese a excelente argumentação do Ilustre Relator, com a devida vênia discordo de seu entendimento.

A matéria divergente posta a julgamento nesta E.Câmara Superior, diz respeito especialmente sobre o direito ao aproveitamento de créditos das contribuições não-cumulativas do PIS e da COFINS sobre fretes em operações de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico.

Neste sentido, adoto como fundamento em minhas razões de decidir o voto condutor do acórdão nº 9303-004.310, de 15/09/2016, de minha relatoria, que trata de matéria idêntica, que passa a fazer parte integrante deste voto. Vejamos:

"COFINS NÃO-CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA ("MONOFÁSICA"). DIREITO A CRÉDITO SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM FRETE NA REVENDA.

A revenda de produto sujeita 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. 3, IX das Leis n.ºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Da Não Cumulatividade do PIS e da COFINS - Direito a crédito sobre despesas com frete e armazenagem nas vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada ("MONOFÁSICA")

Para melhor compreensão dos fatos, verifico que a Contribuinte é pessoa jurídica dedicada ao comércio atacadista de produtos de perfumaria, de tocador e de higiene pessoal, apura o Imposto sobre a Renda com base no

lucro Real, estando sujeita, portanto, ao regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

No exercício de suas atividades empresariais, a Contribuinte adquire produtos industrializados e os revende para comerciantes autônomos, denominados "Consultores", que por sua vez, distribui para consumidores finais para comercialização de seus produtos por meio de "venda direta" ou "porta-a-porta".

Com este modelo de negócio, a Contribuinte contrata serviços de transporte (frete) o que é absolutamente imprescindível para comercialização de seus produtos, possibilitando, assim, a sua remessa para os revendedores autônomos e posterior distribuição aos consumidores finais.

Neste sentido, todos os serviços de transporte contratados (frete) pela Contribuinte estão diretamente relacionados com as vendas dos produtos, pois viabilizam a sua remessa para os revendedores autônomos e posterior distribuição para os consumidores finais, sendo imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade empresarial.

Em outras oportunidades, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, penso que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Sem embargo, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrário de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), todavia, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Pois bem, penso que a Contribuinte tem o direito a manutenção de crédito de PIS e da COFINS não-cumulativos em relação a despesas de frete e transporte de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica"), conforme dispõe os incisos III e seguintes do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Explico:

Com efeito, nos termos da lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, as receitas de comercialização dos produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica") estavam expressamente excluídas do regime não cumulativo, de modo que, por modo lógico, a Indústria e a Distribuidora não podiam apurar créditos de PIS/COFINS. Contudo, no ano de 2004, foi publicada a lei nº 10.865/04, que alterou o texto das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, inserindo as receitas de comercialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica") no regime não-cumulativo e permitindo, assim, a apuração de créditos.

Deste modo, a partir da vigência da lei nº 10.865/2004, as receitas da indústria permaneceram tributadas pelo PIS e pela COFINS, com aplicação das alíquotas de 2,2% e 10,3%, respectivamente, já as receitas das distribuidoras permaneceram tributadas à alíquota zero, existindo previsão legal para apuração de créditos relacionados a comercialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica").

Não obstante, a única vedação expressa contida no texto das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, diz respeito a apuração de créditos pela distribuidora sobre o valor do próprio produto sujeito ao regime de tributação concentrada adquirido da indústria para revenda, o que não é objeto de discussão da decisão recorrida.

Por outro lado, em 22/12/2004, foi publicada a lei nº 11.033/04, que, no seu artigo 17, dispõe que: " As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações". ("monofásica").

Portanto, da leitura do artigo 17 da lei nº 11.033/2004, entendo ser passível a manutenção de créditos a serem descontados, de modo que, se for permitido a descontar os créditos, poderão eles ser mantidos, ainda que vinculados a operações de vendas de produtos sujeitos à suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições ao PIS/COFINS.

De toda sorte, voltando a questão fulcral do caso, com o advento da lei nº 10.865/2004, a qual inseriu receitas de comercialização dos produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica") no regime não-cumulativo, o legislador ordinário vedou apenas apuração de créditos sobre o valor do próprio produto, ou seja, no caso em espécie, embora, a Contribuinte venda seus produtos sujeitos à alíquota zero, houve a contratação de serviços de transporte para entrega dos produtos, incidindo custos, encargos e despesas incorridas pela distribuidora, o que não integram o custo de aquisição dos produtos sujeitos à tributação concentrada, portanto, passíveis

de manutenção do direito a crédito de PIS e COFINS não-cumulativos sobre o frete e armazenagem, conforme dispõe o inciso IX do artigo 3º da lei nº 10.833/2003, também aplicável ao PIS.

Com efeito, a Fazenda Nacional em seu Recurso, sustenta que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, inicialmente reconhece o direito ao creditamento de despesas de frete e armazenagem em operações de venda, entretanto em seguida, delimita o direito ao desconto do crédito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, restringe o aproveitamento do crédito a determinadas operações, das quais são excluídas as revendas de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal.

Com a devida vênia, discordo de tal interpretação, uma vez que além das despesas incorridas com frete nas operações de venda, entendo que tais operações não integram o custo de aquisição dos produtos sujeitos a tributação concentrada, considerando que nos dispositivos legais não constam vedação quanto ao creditamento. Para melhor esclarecer, transcrevo os dispositivos:

Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003

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: [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010\)](#)

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; [\(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 10.925, de 2004\)](#)

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; [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

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: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 9.718, de 1998\)](#)

Lei nº 10.833/2003 (aplicável ao PIS não cumulativo)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

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

Sem embargo, as revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não-cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, penso ser permitido a manutenção dos créditos, conforme dispõe os incisos III e seguintes do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS, acima transcritos, os incisos I e II, do mesmo dispositivo, tratam dos créditos sobre produtos para revenda, e dos bens e serviços utilizados como insumo (inciso II), os quais também concedem créditos nas hipóteses legais permitidas, de acordo com objeto fim de cada atividade empresária.

Neste passo, o inciso IX, acima reproduzido, e o art. 3º, das leis 10.637/02 e 10.833/03, permitem o direito a manutenção dos 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".

Portanto, da leitura do dispositivo, percebe-se que se trata de uma regra geral, ou seja, os custos com armazenagem e frete conferem o direito a manutenção do crédito na operação de venda de bens adquiridos para revenda quando suportados pelo vendedor. A regra demonstra quais caminhos devem ser observados quanto a sistemática utilizada, assim, os custos para obtenção de receita auferível incidem com base impositiva, o que remete a exceção para os custos relacionados a insumos, aqueles do inciso I (aquisição de mercadorias de produtor sujeito ao regime concentrado) desde já, advirto que se faz necessário interpretar de modo restritivo. Entretanto, nada obstante, não se pode furtar de uma interpretação extensiva, considerando que o legislador determinou sua aplicação em determinados fatos, portanto, a lei, precisamente define as hipóteses de creditamento aquelas contidas nos incisos I e II, o que se inclui o frete e armazenagem.

*Neste sentido, a Secretária da Receita Federal do Brasil (RFB) por meio da **Solução de Divergência nº 3 - COSIT (maio de 2016)** e **Solução de Consulta nº64 - COSIT (maio de 2016)** dirimiu qualquer controvérsia quanto ao direito de crédito das pessoas jurídicas atacadistas e varejistas sobre gastos incorridos com frete na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada ("monofásica"). Vejamos:*

"CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da "relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-

cumulativa e a receita bruta total", mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.

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 a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, §§ 7º e 8º; Lei 11.033, de 2004, art. 17.

ASSUNTO: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EMENTA: CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da "relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total", mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.

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 a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Cofins.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 7º e 8º; Lei 11.033, de 2004, art. 17. Fica reformada a Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 47, de 2009. Fica revogada a Solução de Consulta Interna nº 11 - Cosit, de 22 de fevereiro de 2008".

Solução de Consulta nº64 - COSIT (maio de 2016):

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS .A SUJEIÇÃO AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA É CONDICIONADA À APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) COM BASE NO LUCRO REAL.

A partir de 1º de maio de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, tais como a gasolina ou o diesel, incluem-se no regime de apuração não cumulativa sempre que o contribuinte apurar o IRPJ pelo lucro real, salvo as exceções previstas no art.10 da Lei nº10.833, de 2003. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CUSTOS, ENCARGOS OU DESPESAS, EXCETO REFERENTES A PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA SUJEITOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. POSSIBILIDADE.

Desde 1º de maio de 2004, não há mais vedação ao desconto de créditos da Cofins, em relação a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas pela revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada no regime não cumulativo, exceto aqueles decorrentes da aquisição de produtos para revenda sujeitos à tributação concentrada, atendido o disposto nos incisos II a XI e §§ do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. A regra geral esculpida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, alínea “b”, e art. 10, incisos II e III; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21 c/c art. 53; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: A SUJEIÇÃO AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA É CONDICIONADA À APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) COM BASE NO LUCRO REAL.

A partir de 1º de maio de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, tais como a gasolina ou o diesel, incluem-se no regime de apuração não cumulativa sempre que o contribuinte apurar o IRPJ pelo lucro real, salvo as exceções previstas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CUSTOS, ENCARGOS OU DESPESAS, EXCETO REFERENTES A PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA SUJEITOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. POSSIBILIDADE. Desde 1º de maio de 2004, não há mais vedação ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, em relação a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas pela revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada no regime não cumulativo, exceto aqueles decorrentes da aquisição de produtos para revenda sujeitos à tributação concentrada, atendido o disposto nos incisos II a XI e §§ do art. 3º da Lei nº 10.833, de

2003. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. A regra geral esculpida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso I, alínea "b", e art. 8º, incisos II e III; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21 c/c art. 53; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17. ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EMENTA: É ineficaz a consulta quando versar sobre dispositivo literal da legislação ou quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB. DISPOSITIVOS LEGAIS: incisos IX e XIV do art. 18 da Instrução Normativa RFB no 1.396, de 2013".

Deste modo, a própria Receita Federal do Brasil reconhece o direito a crédito sobre gastos incorridos com frete na revenda de produtos sujeitos a tributação concentrada ("monofásica"), portanto, indiscutível, o direito da Contribuinte creditar-se dos gastos de frete e armazenagem".

Dispositivo

Ex positis, dou provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito