



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13646.000432/2010-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.928 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2020
Recorrente ZEMA CIA DE PETRÓLEO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. CLAREZA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descritas com clareza as razões de fato e de direito em que se fundamenta o lançamento, atende o auto de infração o disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, permitindo ao contribuinte que exerça o seu direito de defesa em plenitude, não havendo motivo para declaração de nulidade do ato administrativo assim lavrado.

RECEITA BRUTA REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA NO PRODUTOR. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS PELO COMERCIANTE. POSSIBILIDADE.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

É permitido o desconto de créditos da não-cumulatividade vinculados à receita auferida pelo distribuidor ou varejista na venda de combustíveis sujeitos ao regime de cobrança concentrada no produtor.

ATIVIDADES MISTAS. CRITÉRIOS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

No caso de custos, despesas e encargos vinculados a receitas submetidas a regimes de incidência cumulativa e não cumulativa, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional,

aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

A apresentação de documentação deficiente autoriza o Fisco a lançar o tributo que reputar devido, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

FRETE NA VENDA. EXCEÇÕES. ALÍNEAS A E B DO INCISO I DO ART. 3º, DA LEI Nº 10.833/03

As alíneas “a” e “b”, do inciso I, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 prevê os casos que não geram direito de crédito, dentre eles o custo na aquisição de gasolinas e suas correntes (exceto gasolina de aviação), óleo diesel e suas correntes e álcool para revenda, produtos ora analisados.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. ART. 3º, INCISO IX, DA LEI Nº 10.833/03.

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de COFINS, tendo em vista não se tratar nem de frete de venda, nem de se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. CLAREZA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descritas com clareza as razões de fato e de direito em que se fundamenta o lançamento, atende o auto de infração o disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, permitindo ao contribuinte que exerça o seu direito de defesa em plenitude, não havendo motivo para declaração de nulidade do ato administrativo assim lavrado.

RECEITA BRUTA REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA NO PRODUTOR. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS PELO COMERCIANTE. POSSIBILIDADE.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

É permitido o desconto de créditos da não-cumulatividade vinculados à receita auferida pelo distribuidor ou varejista na venda de combustíveis sujeitos ao regime de cobrança concentrada no produtor.

ATIVIDADES MISTAS. CRITÉRIOS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

No caso de custos, despesas e encargos vinculados a receitas submetidas a regimes de incidência cumulativa e não cumulativa, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

A apresentação de documentação deficiente autoriza o Fisco a lançar o tributo que reputar devido, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

FRETE NA VENDA. EXCEÇÕES. ALÍNEAS A E B DO INCISO I DO ART. 3º, DA LEI Nº 10.637/02

As alíneas “a” e “b”, do inciso I, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02 prevê os casos que não geram direito de crédito, dentre eles o custo na aquisição de gasolinas e suas correntes (exceto gasolina de aviação), óleo diesel e suas correntes e álcool para revenda, produtos ora analisados.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. ART. 3º, INCISO IX, DA LEI Nº 10.637/02.

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS, tendo em vista não se tratar nem de frete de venda, nem de se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as conselheiras Cynthia Elena de Campos e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento parcial para reverter as glosas relativas a despesas de armazenagem e fretes na operação de venda e relativas a despesas de transferência entre filiais. A Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, , Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-51.568 (e-fls. 247-273), proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. AUTOS DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade do procedimento administrativo.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando os Autos de Infração foram formalizados com motivação e descrição dos fatos compatíveis com o enquadramento legal e quando o contribuinte exerce seu direito de defesa de forma ampla na impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização e da legislação tributária aplicável.

PAF. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2006

REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. CRÉDITOS ADMITIDOS.

Na sistemática não cumulativa de apuração da COFINS e do PIS/Pasep incidente sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, podem ser descontados créditos referentes aos incisos IV, V, VII, VIII e IX do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e III, IV, V, VII e VIII do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, desde que observados os demais requisitos estabelecidos pela legislação.

PESSOA JURÍDICA SUJEITA À INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA EM RELAÇÃO A PARTE DE SUAS RECEITAS. INEXISTÊNCIA DE SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS INTEGRADA COM ESCRITURAÇÃO. MÉTODO DE RATEIO DOS CRÉDITOS.

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. No caso de a pessoa jurídica não dispor de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, o crédito será determinado pelo método de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, a ser utilizado na apuração de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Observo, Contra o contribuinte identificado foram lavrados os Autos de Infração referentes a PIS/Pasep e Cofins, relativos ao período de janeiro a dezembro de 2006, que resultaram no ajuste na base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, na glosa dos créditos daí decorrentes no valor de R\$ 869.933,33, mas não geraram apuração de crédito tributário.

A Ação Fiscal está detalhada às fls. 80 a 123, nas quais consta, em síntese:

(...)

III DESCRIÇÃO DOS FATOS

1 – Atividade do Contribuinte

O ramo de atividade do Contribuinte em epígrafe é o comércio atacadista de álcool carburante, gasolina e demais derivados do Petróleo e apura o imposto de renda pelo lucro real. Portanto, trata-se de empresa distribuidora de combustíveis, cujas receitas estão parcialmente sujeitas às regras do regime não cumulativo aplicável à contribuição para a Cofins por determinação da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Assim, suas receitas, quanto à tributação da Cofins, estão submetidas a três regras:

a) alíquotas zero na revenda por atacado de gasolina e óleo diesel; b) alíquotas diferenciadas na revenda do álcool e; c) alíquotas do regime não cumulativo nas demais receitas tributadas.

Os créditos admitidos para os comerciantes atacadistas distribuidores de combustíveis são aqueles gerados na aquisição de produtos para, revenda e demais créditos expressamente previstos na legislação. Contudo, não se admite o crédito na aquisição de álcool no período em que permaneceu no regime cumulativo e, após, somente quando adquirido de outro distribuidor. Quanto à gasolina e ao diesel, o que impede a admissão do crédito é a ocorrência da tributação concentrada na refinaria e a aquisição com alíquota zero pelos distribuidores.

Portanto, não são admitidos créditos de bens e serviços tidos por insumos, posto não se tratar de industrialização, mas de revenda de mercadorias. Não se admite ainda créditos apurados sobre despesas vinculadas às receitas tributadas à alíquota zero, isentas ou submetidas ao regime cumulativo.

Os créditos admitidos, quando existentes no caso concreto, são apurados por meio de rateio entre a receita total tributada e a receita não cumulativa tributada.

(...)

IV APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

1 – Crédito Apurado por Rateio

O Contribuinte calculou seu crédito por meio de rateio, dividindo a receita mensal de venda de gasolina e óleo diesel pela receita mensal da venda de gasolina, óleo diesel e álcool.

A apuração de crédito por rateio prevista no artigo 3º, § 8º, II, da Lei 10.637/2002, considera como receita bruta sujeita a incidência não cumulativa somente aquela sobre a qual incidiu contribuição no regime não cumulativo. E como receita bruta total a soma das receitas auferidas nos regimes cumulativo e não cumulativo sujeitas à incidência da contribuição.

Portanto, o crédito a ser apurado deverá corresponder à relação percentual existente entre as receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos em ambos os regimes.

O cálculo do percentual para apurar, por rateio, o crédito do Contribuinte está demonstrado na tabela abaixo, a partir dos valores extraídos do Dacon:

MÊS	RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO			PERCENTUAL (A/C)
	NÃO-CUMULATIVA (A)	CUMULATIVA (B)	RECEITA TOTAL C = (A+B)	
01/2006	0,00	1.364.075,84	1.364.075,84	0,00
02/2006	0,00	1.869.059,70	1.869.059,70	0,00
03/2006	0,00	1.743.187,00	1.743.187,00	0,00
04/2006	0,00	2.189.323,95	2.189.323,95	0,00
05/2006	0,00	1.659.961,63	1.659.961,63	0,00
06/2006	0,00	1.052.646,82	1.052.646,82	0,00
07/2006	0,00	1.394.167,09	1.394.167,09	0,00
08/2006	0,00	1.362.583,39	1.362.583,39	0,00
09/2006	0,00	1.678.133,71	1.678.133,71	0,00
10/2006	0,00	1.168.877,05	1.168.877,05	0,00
11/2006	0,00	1.842.608,04	1.842.608,04	0,00
12/2006	0,00	2.615.336,71	2.615.336,71	0,00

2 — Créditos Apurados nos Dacon dos trimestres 1º, 2º e 3º — período 01/2006 a 09/2006.

Nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais deste período, o Contribuinte apura créditos somente nas seguintes rubricas: a) despesas de energia elétrica e b) despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, conforme ficha 06A, linhas 04 e 05 do Dacon.

O aproveitamento de crédito do PIS incidente sobre despesa de energia elétrica e de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas está previsto no art. 3º, incisos IV e IX, da Lei 10.637/2002, na redação da Lei 10.684/2003.

Contudo, apesar do referido artigo 3º não impor restrição quanto a ramo de atividade nem limitar o crédito a determinadas circunstâncias, ele determina em seu § 8º, inciso II a metodologia de cálculo por rateio que, conforme exposto no item anterior, resultará na glosa total do crédito apurado em ambas as rubricas em todo o período.

Cumpra ainda informar que a planilha apresentada para detalhar o crédito apurado sobre as despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas registra apenas o recebedor e o valor recebido. Dentre os recebedores há condomínios e as seguintes pessoas físicas: Robson Santos de Moura e Julio Mota Carvalho. Intimado a informar os prédios que locara, apresentando os respectivos contratos, o Contribuinte permaneceu inerte.

3 — Créditos Apurados no 4º Trimestre — período 10/2006 a 12/2006

Considerando que o crédito extemporâneo relativo ao período de 08/2004 a 12/2004 e de 01/2005 a 12/2005, inserido nos Demonstrativo de Apuração de

Contribuições Sociais de 10/2006 a 12/2006, foi objeto dos Autos de Infração contidos nos processos 13.646.000196200935 e 13.646.000073201038, respectivamente, neste item e seus subitens serão tratados tão só do crédito extemporâneo de 2006, também inserido nos Dacon do 4º trimestre de 2006, e da base de cálculo e crédito de cada uma das competências deste trimestre.

Em anexo, os Relatórios Fiscais dos referidos Autos de Infração.

3.1 Dacon ND: 0000100200701455489 — Outubro/2006

Neste Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais foram apurados créditos sobre os seguintes itens: a) despesas de energia elétrica, b) despesas de alugueis de prédios locados de pessoas jurídicas, c) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda e d) encargos de amortização de edificações e benfeitorias.

Com exceção das despesas de alugueis de prédios locados de pessoas jurídicas, cujos créditos apurados se referem somente às despesas de 10/2006, a base de cálculo dos créditos de algumas das demais rubricas inclui, além de 10/2006, a soma da base de cálculo do crédito extemporâneo apurado no período de 08/2004 a 05/2006, conforme informado pelo Contribuinte, Anexo I.

3.1.1 — Despesas de Energia Elétrica e de Alugueis — Dacon ficha 06A — linhas 04 e 05

As despesas de energia elétrica lançadas são, conforme o citado anexo I, assim compostas: a) período de 08/2004 a 12/2004, no valor de R\$22.556,26 (vinte e dois mil, quinhentos e cinquenta e seis reais e vinte e seis centavos); b) de 01/2005 a 06/2005, no valor de R\$26.267,73 (vinte e seis mil, duzentos sessenta e sete reais e setenta e três centavos), e; c) de 10/2006, no valor de R\$ 6.671,71 (seis mil, seiscentos e setenta e um reais e setenta e um centavos), perfazendo o total de R\$55.495,70 (cinquenta e cinco mil, quatrocentos e noventa e cinco reais e setenta centavos).

As despesas de alugueis de prédios locados de pessoa jurídica lançadas referem-se somente a 10/2006, no valor de R\$4.278,35 (quatro mil, duzentos e setenta e oito reais e trinta e cinco centavos).

Assim, face ao exposto no item 3 supra, somente as despesas de 10/2006 serão aqui consideradas.

Pelas razões expostas nos item 1 e 2 supra, os créditos apurados em ambas as despesas referidas neste item serão integralmente glosados.

3.1.2 — Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda — Dacon, ficha 06A — linha 07

Nesta linha foram lançadas as referidas despesas dos seguintes períodos, conforme Anexo I: a) leasing, fretes e carretos — frete intermunicipal e interestadual — período de 08/2004 a 12/2004, no valor de R\$2.757.965,85 (dois milhões setecentos e cinquenta e sete mil, novecentos e sessenta e cinco reais e oitenta e cinco centavos); b) leasing, fretes e carretos — frete intermunicipal e interestadual — período de 01/2005 a 06/2005, no valor de R\$2.636.978,21 (dois milhões seiscentos e trinta e seis mil, novecentos e setenta e oito reais e vinte e um centavos); c) serviços prestados PJ — carregamento — período de 01/2005 a 10/2005, no valor de R\$1.243.521,33 (um milhão duzentos e quarenta e três mil quinhentos e vinte e um reais e trinta e três centavos) e; d) fretes e carretos — transferências entre filiais — no período de 01/2006 a 05/2006, no valor de R\$345.182,11 (trezentos e quarenta e cinco mil, cento e

oitenta e dois reais e onze centavos), perfazendo o total de R\$6.983.647,50 (seis milhões novecentos e oitenta e três mil, seiscentos e quarenta e sete reais e cinquenta centavos).

Face ao exposto no item 3, supra, somente as despesas de 01/2006 a 05/2006 serão aqui consideradas.

A planilha apresentada não detalha a despesa, não informa o transportador nem o valor de cada frete. Traz apenas o total mensal. Intimado, o Contribuinte não detalhou a despesa, informou tratar-se de transferência entre filiais.

Está previsto no artigo 3º, inciso IX, c/c art. 15, II, da Lei 10.833/2003, apenas o crédito incidente sobre despesas de frete na operação de venda. Assim, como não se admite crédito na transferência de produtos entre filiais, o crédito apurado será integralmente glosado. A glosa ocorre ainda pelas razões expostas no subitem 3.2.2.1, infra, e pelo critério de rateio da despesa entre os regimes cumulativo e não cumulativo, conforme exposto nos itens 1 e 2 supra.

3.1.3 — Encargos de Amortização de Edificação e Benfeitorias — Dacon, ficha 06A — linha 11

Nesta linha foram lançados os referidos encargos do período de 01/2006 a 05/2006, no valor de R\$55.267,03 (cinquenta e cinco mil, duzentos e sessenta e sete reais e três centavos), conforme Anexo I.

Intimado a apresentar o controle patrimonial e a discriminar a base de cálculo dos créditos apurados, o Contribuinte apresentou planilha que informa tratar-se de bases de distribuição de combustíveis em Barra do Garça, Senador Canedo e Uberlândia. Traz a data da aquisição, o valor da base, a taxa e o encargo de amortização.

Foi cientificado por meio do Termo de Intimação lavrado em 20/08/2009, de que não identificara os edifícios e benfeitorias, não comprovara a formação do custo nem a composição dos imobilizados. Neste Termo é novamente instado a discriminar a base de cálculo dos referidos créditos.

A planilha apresentada informa apenas tratar-se de bases de distribuição de combustíveis. Não detalha os imóveis e instalações que compõem tal base. Não informa se as bases foram construídas ou adquiridas. Não decompõem os imobilizados.

Em Termo datado de 23/09/2009, é constatado, outra vez, a impossibilidade de averiguar a exação do crédito apurado por falta de decomposição das referidas bases de distribuição de combustíveis.

Pelo exposto e considerando o que consta nos itens 1 e 2, supra, o crédito apurado sobre esta rubrica será integralmente glosado.

3.2 Dacon ND: 0000100200701455463 — Novembro/2006

Neste Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais foram apurados créditos sobre os seguintes itens: a) despesas de energia elétrica, b) despesas de alugueis de prédios locados de pessoas jurídicas, c) despesas de armazenagens e fretes na operação de venda e d) sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação).

Com exceção das despesas de alugueis de prédios locados de pessoas jurídicas, cujos créditos apurados se referem somente às despesas de 11/2006, a base de cálculo dos créditos de algumas das demais rubricas inclui, além de 11/2006, a

soma da base de cálculo do crédito extemporâneo apurado no período de 06/2005 a 08/2006, conforme informado pelo Contribuinte, Anexo II.

3.2.1 — Despesas de Energia Elétrica e de Aluguéis — Dacon ficha 06A — linhas 04 e 05

As despesas de energia elétrica lançadas são, conforme o citado anexo II, assim compostas: a) período de 06/2005 a 12/2005, no valor de R\$30.340,06 (trinta mil, trezentos e quarenta reais e seis centavos) e; b) de 01/2006, 02/2006 e 11/2008, no valor de R\$16.355,25 (dezesseis mil, trezentos e cinquenta e cinco reais e vinte e cinco centavos), perfazendo o total de R\$46.695,31 (quarenta e seis mil, seiscentos e noventa e cinco reais e trinta e um centavos).

As despesas de alugueis de prédios locados de pessoa jurídica lançadas referem-se somente a 11/2006, no valor de R\$7.112,40 (sete mil, cento e doze reais e quarenta centavos).

Assim, face ao exposto no item 3 supra, somente as despesas de 01/2006, 02/2006 e 11/2006 serão aqui consideradas.

Pelas razões expostas nos item 1 e 2 supra, os créditos apurados em ambas as despesas referidas neste item serão integralmente glosados.

3.2.2 — Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda — Dacon, ficha 06A — linha 07

Nesta linha foram lançadas as referidas despesas dos seguintes períodos, conforme Anexo II: a) leasing, fretes e carretos — frete intermunicipal e interestadual — período de 06/2005 a 12/2005, no valor de R\$4.228.014,70 (quatro milhões, duzentos e vinte e oito mil, quatorze reais e setenta centavos); b) leasing, fretes e carretos — frete intermunicipal e interestadual — de 01/2006, no valor de R\$233.280,26 (duzentos e trinta e três mil, duzentos e oitenta reais e vinte e seis centavos); c) serviços prestados PJ — carregamento — período de 10/2005 a 12/2005, no valor de R\$510.696,98 (quinhentos e dez mil, seiscentos e noventa e seis reais e noventa e oito centavos); d) serviços prestados PJ — carregamento — período de 01/2006 a 04/2006, no valor de R\$517.620,43 (quinhentos e dezessete mil, seiscentos e vinte reais e quarenta e três centavos) e; e) fretes e carretos — transferências entre filiais — no período de 05/2006 a 08/2006, no valor de R\$285.444,88 (duzentos e oitenta e cinco mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e oitenta e oito centavos), perfazendo o total de R\$5.775.057,25 (cinco milhões setecentos e setenta e cinco mil, cinquenta e sete reais e vinte e cinco centavos).

Face ao exposto no item 3 supra, somente as despesas de 01/2006 a 08/2006 serão aqui consideradas.

A análise das despesas da rubrica será realizada nos subitens 3.2.2.a, 3.2.2.b, e 3.2.2.c, a seguir, a partir das planilhas apresentadas pelo Contribuinte detalhando a base de cálculo do crédito apurado.

3.2.2.a) Leasing, Fretes e Carretos — Frete Intermunicipal e Interestadual

No período aqui considerado, foi inserida na referida rubrica, no Dacon de 11/2006, despesas de fretes e carretos relativas somente à competência 01/2006.

A planilha apresentada detalha os fretes e carretos realizados sem, contudo, informar a natureza da operação: venda, compra ou transferência entre filiais.

3.2.2.b) Serviços Prestados PJ — Carregamento

Quanto ao período aqui considerado, foi inserida na referida rubrica, no Dacon de 11/2006, despesas relativas somente à competência 01/2006 a 04/2006.

Na planilha apresentada pelo Contribuinte, com o título supra, encontram-se despesas de armazenagem e de carregamento e descarregamento de combustíveis: álcool, óleo diesel e gasolina.

O Contribuinte inseriu as despesas com "Serviços Prest. PJ Carregamento" na linha 07, ficha 06A, do Dacon, juntamente com as despesas de "Leasing/Fretes e carretos — Frete intermunicipal e interestadual" e "fretes e carretos — transferência entre filiais".

3.2.2.c) Fretes e Carretos — Transferências Entre Filiais

A planilha apresentada não detalha a despesa, não informa o transportador nem o valor de cada frete. Traz apenas o total mensal. Intimado, o Contribuinte não detalhou a despesa, informou tratar-se de transferência entre filiais.

Está previsto no artigo 3º, inciso IX, c/c art. 15, II, da Lei 10.833/2003, apenas o crédito incidente sobre despesas de frete na operação de venda. Assim, como não se admite crédito na transferência de produtos entre filiais, o crédito apurado será integralmente glosado.

3.2.2.1 — Conclusão Quanto ao Subitem 3.2.2 e Seus Subitens

A gasolina e o óleo diesel são adquiridos e vendidos pelos distribuidores à alíquota zero, têm incidência monofásica nas refinarias, e, por isso, não geram créditos. Assim, os custos e despesas a eles vinculados também não geram créditos.

Quando a legislação admitiu o crédito na armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, ela expressamente dispôs sobre os produtos cujos créditos eram admitidos, nos seguintes termos: "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor" (Lei 10.833/2003, art. 30, IX, c/c art. 15, II — grifo nosso).

Observa-se que os créditos admitidos são aqueles dos incisos I e lido art. 3º, da Lei 10.637/2002. O inciso II não se aplica ao Contribuinte, pois trata de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Portanto, aplicasse aos ramos de serviço e indústria e não ao comércio, ramo do Contribuinte.

O inciso I aplicasse ao ramo de atividade do Contribuinte. Contudo, não aos produtos vendidos pelo Contribuinte, pois, em sua redação original, a Lei 10.637/2002, art. 1º, § 30, III e IV, para os quais o referido inciso I, alínea "a", remete, excluíram do regime não cumulativo os produtos sujeitos à substituição tributária (III) e a incidência monofásica (IV).

Posteriormente, o citado inciso IV é alterado pela Lei 10.865/2004, admitindo o regime não cumulativo os produtos sujeitos à incidência monofásica, exceto o álcool.

Contudo, esta mesma lei incluiu no referido inciso I, do art. 3º, a alínea "b", mantendo a vedação do crédito na revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica previstos no art. 2º, § 1º, da Lei 10.637/2002.

Estes produtos são admitidos no regime não cumulativo para permitir aos fabricantes apurarem créditos incidentes sobre os insumos aplicados em suas fabricações e sobre as despesas vinculadas, armazenagem e frete na venda, pelo

elementar fato de suportarem a incidência monofásica, pagando a contribuição na venda.

A gasolina e o óleo diesel são adquiridos e vendidos pelos distribuidores à alíquota zero, visto que a contribuição foi totalmente paga no fabricante. De fato, toda a tributação ocorre na refinaria, para o resto da cadeia não há tributação.

Desse modo, sobre estes produtos não é admitido o crédito no resto da cadeia.

As despesas existem em função das receitas, em consequência, para a geração de receitas incorre-se em despesas sem as quais aquela determinada receita não seria auferida. O Contribuinte em epígrafe tem receitas de venda de gasolina e óleo diesel, para auferir as receitas com a venda destes produtos incorre em despesas de armazenagem e de frete. Portanto, como tais receitas não estão sujeitas à tributação, as despesas a elas vinculadas não podem gerar crédito.

Esta é a correta interpretação do art. 3º, inciso IX, c/c o art. 15, II, da Lei 10.833/2003, conjugado com o inciso I, alínea "b", do art. 30 da Lei 10.637/2002, que ao admitir o crédito na armazenagem e nos fretes nas operações de venda, restringiu estes créditos aos I e II do citado artigo, que, por sua vez, impõem as vedações ali expressas, mormente aquela prevista na alínea "b", quanto à apuração de crédito incidente no custo de aquisição e nas despesas relacionadas aos produtos sujeitos à tributação concentrada.

Se o legislador desejasse que todas as armazenagens de mercadorias e frete nas operações de venda gerassem créditos ele não faria referência aos incisos I e II citados.

Assim, ao fazê-la, impõe uma condição que limita os créditos previstos no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, c/c o art. 15, II, como o faz em relação aos demais incisos do artigo 3º, da Lei 10.637/2002, que preveem o crédito e estabelecem as restrições ou limitações à sua admissão.

Por todo o exposto, o crédito apurado sobre as despesas de armazenagem e de frete nas operações de venda de gasolina e de óleo diesel, inserido na ficha 06, linha 07, do Dacon será glosado.

Será glosado ainda pelas razões expostas no itens 1 e 2, supra.

3.2.3 — Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação) —Dacon, ficha 06A — linha 09

Nesta linha foram lançados os encargos de amortização de edificações e benfeitorias do período de 05/2006 a 08/2006, no valor de R\$45.702,52 (quarenta e cinco mil, setecentos e dois reais e cinquenta e dois centavos), conforme Anexo II.

Pelas mesmas razões expostas no subitem 3.1.3, supra, este crédito será igualmente glosado.

3.3 Dacon ND: 0000100200701455605 — Dezembro/2006

Neste Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais foram apurados créditos sobre os seguintes itens: a) despesas de energia elétrica, b) despesas de alugueis de prédios locados de pessoas jurídicas, c) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda e d) sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação).

Com exceção das despesas de alugueis de prédios locados de pessoas jurídicas, cujos créditos apurados se referem somente As despesas de 12/2006, a base de cálculo dos créditos de algumas das demais rubricas inclui, além de 12/2006, a soma da base de cálculo do crédito extemporâneo apurado no período de 01/2006 a 11/2006, conforme informado pelo Contribuinte, Anexo III.

3.3.1 — Despesas de Energia Elétrica e de Alugueis — Dacon ficha 06A — linhas 04 e 05

As despesas de energia elétrica lançadas são, conforme o citado anexo III, relativas ao período de 02/2006 a 09/2006 e de 12/2006, no valor de R\$40.978,48 (quarenta mil, novecentos e setenta e oito reais e quarenta e oito centavos).

Contudo, no Dacon de 12/2006, nesta rubrica e relativo a este período, foi inserido o valor de R\$60.325,17 (sessenta mil, trezentos e vinte e cinco reais e dezessete centavos).

Considerando que inexistente despesa de energia elétrica para a diferença, no valor de R\$19.346,69 (dezenove mil, trezentos e quarenta e seis reais e sessenta e nove centavos) o crédito sobre ela apurado será glosado.

As despesas de alugueis de prédios locados de pessoa jurídica lançadas referem-se somente a 12/2006, no valor de R\$782,77 (setecentos e oitenta e dois reais e setenta e sete centavos).

Pelas razões expostas nos item 1 e 2 supra, os créditos apurados sobre as despesas referidas neste item serão integralmente glosados.

3.3.2 — Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda — Dacon, ficha 06A — linha 07

Nesta linha foram lançadas as referidas despesas dos seguintes períodos, conforme Anexo III: a) leasing, fretes e carretos — frete intermunicipal e interestadual — período de 01/2006 a 12/2006, no valor de R\$5.934.814,82 (cinco milhões novecentos e trinta e quatro mil, oitocentos e quatorze reais e oitenta e dois centavos); b) fretes e carretos —transferências entre filiais — no período de 08/2006 a 12/2006, no valor de R\$386.241,59 (trezentos e oitenta e seis mil, duzentos e quarenta e um reais e cinquenta e nove centavos) e; c) serviços prestados PJ — carregamento — período de 04/2006 a 12/2006, no valor de R\$1.370.158,31 (um milhão trezentos e setenta mil, cento e cinquenta e oito reais e trinta e um centavos), perfazendo o total de R\$7.691.214,72 (sete milhões seiscentos e noventa e um mil, duzentos e quatorze reais e setenta e dois centavos).

Pelas razões exposta nos itens 1, 2, e 3.2.2, acima, e seus subitens, os créditos apurados sobre as despesas desta ficha e linha do Dacon serão glosados.

3.3.3 — Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação) —Dacon, ficha 06A — linha 09

Nesta linha foram lançados os encargos de amortização de edificações e benfeitorias do período de 08/2006 a 12/2006, no valor de R\$60.866,56 (sessenta mil, oitocentos e sessenta e seis reais e cinquenta e seis centavos), conforme Anexo III.

Pelas mesmas razões expostas no subitem 3.1.3, supra, este crédito será igualmente glosado.

V — RESUMO DAS BASES DE CÁLCULO AJUSTADAS E GLOSA DE CRÉDITOS

O ajuste das bases de cálculo da contribuição da Cofins resultou na glosa integral dos créditos apurados pelo Contribuinte. Estes créditos foram compensados com débitos relativos a outros tributos, conforme pedidos de ressarcimento e compensação.

Este Auto de Infração tem por escopo glosar todos os créditos indevidamente apurados pelo Contribuinte, conforme aqui relatado.

Não obstante ter sido glosado todo o crédito apurado pelo Contribuinte, não há crédito tributário a ser constituído por meio de lançamento, pois o Contribuinte não deduziu dos débitos a pagar os créditos apurados no período, todos os créditos apurados foram inseridos no Pedido de Ressarcimento¹ feito em 02/05/2007, sob o nº 19773.08226.030507.1.1.119175, no valor de R\$ 1.585.437,94 (um milhão, quinhentos e oitenta e cinco mil, quatrocentos e trinta e sete reais e noventa e quatro centavos)

Por todo o exposto, será demonstrado a seguir o resumo do ajuste das bases de cálculo do crédito da Cofins apurado pelo Contribuinte e da glosa efetuada nos créditos correspondentes.

(...)" (n.n)

O ajuste das bases de cálculo da contribuição da Cofins resultou na glosa integral dos créditos apurados pelo Contribuinte. Estes créditos foram compensados com débitos relativos a outros tributos, conforme pedidos de ressarcimento e compensação.

Este Auto de Infração tem por escopo glosar todos os créditos indevidamente apurados pelo Contribuinte, conforme aqui relatado.

Não obstante ter sido glosado todo o crédito apurado pelo Contribuinte, não há crédito tributário a ser constituído por meio de lançamento, pois o Contribuinte não deduziu dos débitos a pagar os créditos apurados no período, todos os créditos apurados foram inseridos no Pedido de Ressarcimento¹ feito em 02/05/2007, sob o nº 19773.08226.030507.1.1.119175, no valor de R\$ 1.585.437,94 (um milhão, quinhentos e oitenta e cinco mil, quatrocentos e trinta e sete reais e noventa e quatro centavos)

Por todo o exposto, será demonstrado a seguir o resumo do ajuste das bases de cálculo do crédito da Cofins apurado pelo Contribuinte e da glosa efetuada nos créditos correspondentes.

(...)" (n.n)

Regularmente cientificado dos Autos de Infração, em 10/12/2010, o contribuinte protocolou sua Impugnação em 10/01/2011, mediante a qual alega, em síntese:

"(...)

I. PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO INÉPCIA CERCEAMENTO DE DEFESA

O Auto de Infração não pode prosperar em face de sua inépcia e inconsistência, sob o ponto de vista formal.

Com efeito, da leitura e da análise da prolixa peça não se consegue deduzir a conclusão pela glosa dos créditos. Em que pese o denodo do nobre Auditor

Fiscal dele prolator, o Auto de Infração não descreve com a necessária clareza as supostas irregularidades dos créditos, as teses jurídicas em que se pretende basear, e, enfim, os fatos subjacentes, em absoluta afronta ao disposto no art. 10, incisos III e IV, do Decreto n. 70.235/72.

Por seu turno, violenta o art. 9º, do citado diploma legal, já que vem desacompanhado dos elementos indispensáveis à comprovação dos elementos de que se serviu o nobre AF para a glosa.

As confusões e contradições que permeiam as 19 (dezenove) laudas do indigitado libelo, não bastasse consistirem em violências frontais aos dispositivos legais retro apontados, conduzem ao absoluto cerceamento de defesa, por parte do defendente, já que, não conseguindo, como não consegue, se extrair os pontos de ataque, não se consegue desincumbir-se do dever de se impugnar, ponto a ponto, a matéria (art. 17, do Decreto 70.235/72).

Requer, pois, a V. Exa., se digne de decretar a nulidade do Auto de Infração vergastado, conforme dispõe o art. 59, II, última figura, do Decreto n. 70.235/72.

II. MÉRITO: INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

Ainda que consistente, sob o ponto de vista formal, o que se admite apenas para argumentar, não poderia produzir efeitos o Auto de Infração referenciado, quanto à sua substância.

Com efeito, do pouco que se consegue inteligir dos termos do extenso libelo, deduz-se que os nobres Auditores Fiscais autuantes partem de premissas equivocadas, (a) de que apenas as refinarias podem aproveitar créditos dos insumos e das despesas vinculadas as receitas das vendas de combustíveis e (b) os créditos aproveitáveis pela defendente, previstos em lei, consistem apenas em energia elétrica, aluguéis, arrendamento mercantil e edificações e benfeitorias para efetuarem, com absoluto desacerto, a glosa dos créditos.

Equivocam-se ainda, os prolatores do indigitado Auto de Infração, ao conceberem que os créditos extemporâneos apurados em períodos anteriores só poderiam sê-lo como ajuste positivo de crédito.

Expõe-se a seguir, a fundamentação do caráter lídimo dos créditos glosados.

II.A. DA ABSOLUTA POSSIBILIDADE DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS, EM QUE PESE O REGIME MONOFÁSICO A QUE ESTÃO SUJEITOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA IMPUGNANTE

Os preclaros Auditores Fiscais subscritores do AI ora hostilizado iniciam por expor um esboço de fundamentação segundo a qual a impugnante, por comercializar produtos sujeitos ao regime da monofasia, não podem "aproveitar o crédito das contribuições que incidiram sobre os custos ou despesas vinculados A receita tributada".

Nada mais equivocado, com todo o respeito ao entendimento dos preclaros AFs, como se passa a demonstrar.

Com efeito, no regime monofásico de apuração de PIS/COFINS, o produtor ou importador é responsável pelo recolhimento das contribuições com alíquota majorada, ao passo que as operações seguintes são tributadas por alíquota zero das citadas contribuições.

Os produtos cujas receitas estão submetidas a esta modalidade de apuração foram elencados nos parágrafos 1º dos artigos 2º das Leis no 10.637/02 e

10.833/03, que faz remissão às diversas leis instituidoras da sistemática monofásica para determinadas mercadorias.

Com a inclusão da receita de venda dos produtos monofásicos, inclusive combustíveis (exceto álcool) na sistemática de PIS e COFINS da não cumulatividade, os contribuintes que comercializam tais produtos passaram, portanto, a fazer jus à apropriação aos créditos de PIS e COFINS.

Todavia, a sistemática da não cumulatividade das citadas contribuições limita aos revendedores a possibilidade de créditos somente sobre tais despesas, a saber: energia elétrica, aluguéis pagos a pessoas jurídicas, arrendamento mercantil, depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para locação, edificações e benfeitorias, bens recebidos em devolução e armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

Portanto, em relação a todos esses itens, há expressa disposição legal autorizando o crédito, independentemente do contribuinte exercer ou não a atividade de produção de bens destinados a venda.

Outro aspecto interessante é que, ao inserir os produtos de incidência monofásica na sistemática da não cumulatividade, o legislador não fez qualquer menção quanto à impossibilidade dos revendedores de tais produtos apropriarem os créditos sobre os itens acima, nem sequer fez qualquer vincula.

A necessidade da saída ser tributada como condição para essa apropriação, e talvez a razão para não ter agido dessa forma reside no fato de que, na realidade, a tributação concentrada representa que todas as fases da cadeia estão sendo oneradas de forma antecipada, exatamente como ocorre com o ICMS na modalidade da substituição tributária.

Não bastasse isso, o próprio artigo 17, da Lei 11.033/04, expressamente confere aos contribuintes que vendem produtos de incidência monofásica, submetidos à alíquota zero de PIS/COFINS, o direito de manutenção dos créditos das citadas contribuições.

Portanto não há dúvidas de que, ainda que o contribuinte somente revenda produtos sujeitos à alíquota zero, por enquadrarem-se no regime monofásico, lhe está assegurado por lei o direito à apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre as despesas descritas nos incisos III a IX do artigo 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Reitere-se que, com a entrada em vigor da Lei nº 10.865/04 foram modificados os artigos 1º, §3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, permitindo aos contribuintes sujeitos ao regime monofásico de PIS/COFINS apropriarem créditos sobre os custos, despesas e encargos listados no artigo 3º das citadas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Até então, todos os contribuintes sujeitos ao regime monofásico estavam excluídos do regime não cumulativo. Entretanto, com a Lei nº 10.865/04 apenas

se sujeitaram a esta restrição os contribuintes cujas receitas decorressem da venda de álcool, inclusive para fins carburantes (o que foi modificado pela Lei nº 11.727/08 lei de conversão da MP 413/08).

No caso de revenda de combustíveis, todavia, é vedado apenas o desconto de créditos decorrentes da aquisição de tais produtos, conforme prevê o artigo 3º, I, "b", das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Receita Federal acolheu inteiramente este entendimento em incontáveis soluções de consulta, nas quais ficou claro que operações sujeitas ao regime monofásico de PIS/COFINS estão enquadradas na não cumulatividade das contribuições a partir da Lei nº. 10.865/04, de modo que os contribuintes enquadrados neste regime têm mesmo direito aos créditos sobre as aludidas despesas (exceto em relação à aquisição para revenda do próprio bem enquadrado no regime monofásico).

Segue, exemplificadamente, a transcrição de algumas Soluções de Consultas a respeito do tema:

(...)

Corroborar esse entendimento o fato de que as Medidas Provisórias 413 e 451, ambas de 2008, continham a vedação a tais créditos (incisos III a IX do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03) pelos revendedores dos produtos de incidência monofásica, mas, em ambos os casos, nas leis de conversão tal novação legislativa não foi mantida, o que reforça o entendimento de que, portanto, inexistia na legislação qualquer restrição nesse sentido.

Chama-se atenção para o caráter contraditório do Auto de Infração. Em f. 111, os nobres AFs autuantes, embora glosem os créditos referentes a transporte, admitem, expressamente, o seu aproveitamento, para operação de venda:

"Está previsto no artigo 3º, inciso IX, c/c art. 15, II, da Lei 10.833/2003, apenas o crédito incidente sobre despesa de frete na operação de venda. Assim, como não se admite crédito do Cofins na transferência de produtos entre filiais, o crédito apurado será integralmente glosado".

Outrossim, impugna-se todo o contido no item "IV — APURAÇÃO DOS CRÉDITOS — 1 — Crédito Apurado por Rateio", chamando-se a atenção pelo aspecto malicioso com que se conduziram os nobres AFs autuantes.

Com efeito, os dignos AFs autuantes consideraram que as receitas auferidas com a venda de gasolina e óleo diesel não estão enquadradas na sistemática da não cumulatividade, contrariando todas aquelas Soluções de Consulta retro apontadas.

Para que não paire mais nenhuma dúvida a respeito do enquadramento das receitas de venda de gasolina e óleo diesel na sistemática da não cumulatividade veja o que nos orienta o serviço de "Perguntas e Respostas" da própria Secretaria da Receita Federal (texto extraído do "site" da SRF):

(...)

Caso a pessoa jurídica venha a estar submetida ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, a tributação monofásica dos produtos determinados também tem natureza não cumulativa, permitindo pessoa jurídica o aproveitamento de créditos.

(...)

Portanto, o contribuinte indevidamente autuado estava aplicando de forma absolutamente fiel a orientação da própria SRF, não havendo cabimento uma autuação em sentido contrário.

Como exemplo e para retratar que foi exatamente isso que aconteceu, adiante esta demonstrado cálculo do rateio que foi corretamente adotado, pois baseou-se no procedimento descrito na resposta da SRF acima:

Mês	NÃO CUMULATIVA (A)	CUMULATIVA (B)	RECEITA TOTAL (C) = (A) + (B)	PERCENTUAL (A/C)
10/2006	51.533.145,06	1.168.877,05	52.702.022,11	97,8%
11/2006	45.420.725,10	1.842.608,04	47.263.333,14	96,1%
12/2006	44.749.266,93	2.615.336,71	47.364.603,64	94,5%

Frise-se que ao contrário dessa orientação, a autoridade fiscal afirmou na página 105 do processo demonstrando em uma tabela que o contribuinte não auferiu nesses mesmos períodos exemplificativos receita sujeita à não cumulatividade, indicando de forma totalmente equivocada que o percentual de receitas sujeitas à não cumulatividade nesses períodos foi igual a zero.

A apuração dos créditos, levada a efeito pela impugnante, é absolutamente legítima, amparada na legislação em vigor. A época, conforme, inclusive, ilustra a Solução de Consulta abaixo colacionada:

(...)

Plenamente acertado, pois, o creditamento dos custos referentes ao frete, todos suportados pela impugnante, créditos estes referentes às operações de venda, neles se inserindo os valores pagos pelo transporte do combustível adquirido para a revenda, pelo transporte do combustível efetuado para a venda, em si, bem como para transferência de produtos entre filiais.

Quanto às despesas incorridas com frete na transferência de mercadorias entre estabelecimentos, é certo que, no final do ano de 2007, foi publicada no DOU a Solução de Divergência n. 11/07, exarada pela Coordenação Geral de Tributação do Ministério da Fazenda, firmando o posicionamento do Fisco Federal no sentido das despesas incorridas com a contratação de fretes de transferência entre estabelecimentos da pessoa jurídica não serem passíveis de geração de direito aos créditos de PIS e COFINS.

Entretanto, tal posicionamento se mostra absolutamente equivocado, na medida em que, lastreando-se apenas sobre a literalidade do disposto no art. 3º, IX, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, admite-se apenas a regularidade dos créditos referentes aos custos de venda, propriamente dita.

A mencionada posição desconsidera que, para vender o produto, é preciso, antes, de adquiri-lo.

Portanto, os custos com a aquisição do produto fazem parte da "operação de venda", o que é intuitivo.

Da mesma forma, perfeitamente lícita a apropriação dos créditos referentes aos custos de transferência do combustível.

Ora, a uma, o direito ao crédito de PIS/COFINS não se constitui em um incentivo fiscal, em que, aí sim, seria perfeitamente aplicável a interpretação literal, pois decorre da própria aplicação do sistema da não cumulatividade.

A duas, mesmo que possível e adequada fosse a interpretação literal da normal, a conclusão dela oriunda não poderia conduzir a um absurdo, sob o ponto de vista econômico.

Com efeito, reconhecer que tão somente a forma adotada de se realizar a mesma operação, com as mesmas partes e mesmos custos, possa gerar efeitos fiscais e, conseqüentemente, econômicos tão diversos, seria o mesmo que passar a admitir

operações tão combatidas pelas próprias autoridades fiscais, sob a alegação de se configurarem em transações simuladas, o que não é o caso.

Ora, a despesa do frete nas transferências de produtos para centros de distribuição, depósito ou armazém é despesa de vendas, pois a operação é realizada com esse propósito e o ônus é suportado pelo vendedor, permitindo, então, o direito ao creditamento de tal despesa com o frete, conforme previsão no inciso IX do artigo 30 da Lei no 10.833.

Ainda há de ser ressaltado que, a Solução de Divergência originasse na existência de decisões não só desfavoráveis, mas também favoráveis aos Contribuintes, como por exemplo a Solução de Consulta no 71, de 28 de fevereiro de 2005 da 9ª Regido Fiscal.

Portanto, a despesa de frete incorrida na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte é sim componente do frete na operação de venda, pois aproxima o produto de seu cliente final ainda mais se tratando de uma empresa eminentemente comercial.

Ademais, seria um absurdo admitir-se que, em uma operação em que o contribuinte vende direto de seu primeiro estabelecimento (situado, por exemplo, em Belo Horizonte) determinada mercadoria ao seu cliente (estabelecido em São Paulo) possa tomar o crédito sobre toda a despesa de frete, enquanto que uma outra pessoa jurídica situada na mesma cidade, vendendo para o mesmo cliente em São Paulo, mas que armazena suas mercadorias, por questões logísticas, em Araxá, por exemplo, não possa apropriar créditos sobre uma parte desse mesmo frete.

Toda a documentação comprobatória do pagamento de tais fretes encontra-se, sim, à disposição para verificação.

Requer, pois, a impugnante, desde já, com amparo no art. 16, IV, do Decreto n. 70.235/72, a produção de prova pericial, mediante a qual se comprovará a efetiva existência e a liquidez dos créditos referentes aos custos de frete.

Para tanto, indica, como perito próprio, o Dr. CARMO RASSI, advogado, inscrito na OAB(MG) sob o nº 69.797, com escritório em Uberlândia, na Rua Marcolino Ribeiro, 92, Jardim Kaaiba, CEP 38411382.

Ainda em cumprimento ao aludido art. 16, IV, do Dec. 70.235/72, formulam-se os seguintes quesitos, a serem respondidos via perícia ora requerida:

- 1. Há, na contabilidade da impugnante, documentos que demonstram o pagamento, por esta, de fretes para aquisição, venda e transferência de combustível comercializado nos anos de 2004 a 2006?*
- 2. Qual o valor total dos fretes identificados, bem como os subtotais referentes/ a aquisição do combustível, A venda propriamente dita e à transferência?*
- 3. Os valores encontrados identificam-se com os declarados por DACON (ficha 06A — linha 7)?*

II.B. DA ABSOLUTA POSSIBILIDADE DO LANÇAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE PIS E COFINS EM OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS REFERENTES A PERÍODOS POSTERIORES

Os créditos extemporâneos possuem uma limitação temporal para a sua constituição. Pela interpretação do art. 173 do CTN, só é possível a constituição

de créditos apurados dentro de 5 (cinco) anos, contados da data em que deveriam ter sido constituídos.

Portanto, condição para a utilização dos créditos de PIS e COFINS, assim como de eventual pagamento a maior, ambos relativos a períodos anteriores, é o lançamento dos valores correspondentes na escrituração fiscal, o que no caso das citadas contribuições corresponde ao lançamento em DACON.

A dúvida que se estabelece pelo confuso Auto de Infração é se esse lançamento deve ser feito em cada DACON relativa aos períodos anteriores (relativas aos eventos originadores dos créditos ou do pagamento a maior) ou se o contribuinte tem de fato a faculdade de simplesmente efetuar essa escrituração na próxima DACON.

As normas infra legais, expedidas pela Secretaria da Receita Federal, mais precisamente a própria Instrução Normativa da Dacon, IN 940/09, menciona que o demonstrativo deverá ser retificado e as alterações deverão ser informadas em demonstrativos anteriores.

A legislação infra legal orienta que seja realizada a retificação mensal. Todavia, esse fato faz com que o indébito seja, necessariamente, atualizado mês a mês. Nesse sentido, o procedimento almejado pela impugnante não busca a atualização dos créditos.

Apesar das normas administrativas citadas acima, não existe vedação na legislação para que os valores de crédito e de recolhimento a maior sejam informados de maneira consolidada na próxima DACON.

A legislação de PIS e COFINS é expressa ao prever que o crédito no aproveitado em determinado mês poderá ser utilizado em meses subsequentes, conforme disposto no § 4 do art. 3º da Lei 10.637/02 com a mesma redação na Lei 10.833/04, para o PIS e para a COFINS, respectivamente.

Nesse sentido, em não havendo qualquer prejuízo ao FISCO em razão do contribuinte optar por lançar os valores de créditos e pagamentos a maior na próxima DACON, não se concebe por que poderia prosperar qualquer questionamento que pudesse exigir retificações de obrigações acessórias. Ao contrário, conforme já exposto, nesse caso, a retificação teria como resultado prático a transformação de créditos não aproveitados em pagamentos indevidos, sujeitos, inclusive, à atualização pela taxa SELIC.

Em analogia ao disposto no RIR art. 273, cumulado com o PN 57/79 e 2/96, podemos extrair o conceito de que a retificação de obrigações acessórias somente se justifica em situações nas quais lid prejuízo ao Fisco, não se justificando a glosa de tais créditos, apenas por tal fundamento.

III. CONCLUSÃO

Em face do exposto, requer a V. Exa. se digne de decretar a nulidade do Auto de Infração, ou, eventualmente, a sua insubsistência quanto ao mérito, bem como a extinção do presente Processo Tributário Administrativo, por ser de inteira e merecida JUSTIÇA.

Cientificada dessa decisão em 23/05/2014, conforme Aviso de Recebimento de fl. 276, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário na data de 12/06/2014, pugnando pelo provimento do recurso e cancelamento da exigência fiscal. Em resumo, as alegações da Recorrente foram exatamente a cópia de sua impugnação, já relatada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Trata-se de Autos de Infração lavrado em face da Contribuinte visando a cobrança das contribuições ao PIS e a COFINS relativos ao período de janeiro a dezembro de 2006, resultantes do ajuste na base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, glosando-se os créditos daí decorrentes no valor total de R\$ 869.933,33 (fls. 80 a 101 e 102 a 123).

A DRJ manteve totalmente o lançamento efetuado e julgou improcedente a impugnação do contribuinte. Em síntese: (i) afastou a preliminar de nulidade por entender que o fato dos Autos de Infração serem extensos não impede o direito de defesa. (ii) no mérito, reputado adequado o ajuste nas bases de cálculo atinentes aos créditos da não cumulatividade, assim como a glosa dos créditos.

O Recurso Voluntário é a cópia da impugnação, não existindo ataque direto ao acórdão da DRJ. Preliminarmente, pede a nulidade do AI por cerceamento de defesa de forma idêntica e, no mérito, a Recorrente reproduz exatamente as mesmas palavras da defesa de primeiro grau. Não junta aos autos nenhum documento.

Vejamos:

2.1 – Preliminar de nulidade

A Recorrente postula a nulidade do Auto de Infração porque a descrição dos fatos contado no AI está muito prolixa, contendo mais de 19 páginas, dificultando o entendimento, além da narrativa apresentar-se confusa. Aduz que tais fatos a impedem de impugnar ponto a ponto a matéria, conforme art. 17, do Decreto nº 70.235/72. Assim, pleiteia a nulidade do AI, a teor do que dispõe o art. 59, III, do mesmo Decreto.

A alegação da Recorrente não é suficiente para causar a nulidade do auto de infração. Para tal reproduzo parte da decisão da DRJ, que adoto como razões de decidir na forma do art. 57, § 3º, do RICARF, *verbis*:

(...) pela análise dos autos, verifica-se que, ao contrário do que alega o interessado, **constam de forma clara e precisa todos os procedimentos adotados pela autoridade fiscal, as glosas efetuadas e os ajustes das bases de cálculo do crédito, planilhas demonstrativas de apuração e de recomposição dos créditos, os motivos do não acatamento do crédito pleiteado e ainda o cálculo do percentual de rateio entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total.**

O fato de os Autos de Infração serem extensos não impede o direito de defesa. Pelo contrário, os referidos autos são extensos justamente por demonstrar e fundamentar todos os procedimentos adotados pela Fiscalização, todas as glosas e ajustes de base de cálculo, a apuração e a recomposição dos créditos e também por conter diversas planilhas demonstrativas.

Não vislumbro qualquer confusão ou contradição nos referidos Autos de Infração. O tema relativo à sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins é complexo, todavia, **não deve o contribuinte creditar a complexidade da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins à autoridade fiscal.**

Ademais, **não há nenhuma imperfeição que macule os lançamentos efetuados, não existindo qualquer ilegalidade no procedimento fiscal,** nem qualquer dificuldade para que o contribuinte exercesse, durante o curso normal do procedimento fiscal e no prazo legal de contestação, o direito de defesa.

Além disso, inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando o contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

Assim, não se vislumbra no presente caso qualquer das hipóteses de nulidades previstas no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, art. 59, incisos I e II, haja vista que o lançamento restou formalizado com todos os requisitos legais inerentes a tal atividade. Ou seja, foi devidamente fundamentado, tendo sido efetuado por autoridade competente; e, ainda, a ampla defesa foi plenamente garantida ao contribuinte.

A narrativa dos fatos e do direito constantes nos Autos de Infração, fls. 80 a 101 e 102 a 123, atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, sendo clara e satisfatória para oportunizar a Recorrente a sua legítima defesa e contraditório.

Logo, não há motivos para declaração de nulidade do Auto de Infração.

2.2 – Mérito: da base de cálculo a ser adotada para o cálculo do rateio proporcional.

É fato incontroverso que a Contribuinte é pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa do PIS e da COFINS apenas em relação a parte de suas receitas (comercialização de óleo diesel e gasolina). Nesses casos, em relação aos custos, despesas e encargos comuns os créditos devem ser apurados na proporção das receitas não cumulativas na matriz da receita bruta, conforme estabelecido no art. 3º, § 7º e 8º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, *in verbis*:

Art. 3º. (...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, **em relação apenas à parte de suas receitas,** o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, **o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:**

I - **apropriação direta,** inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

(grifou-se)

Assim, nos termos das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição ao PIS e à COFINS somente em relação a uma parte de suas receitas, os créditos serão apurados, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Em tais casos, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, por um dos seguintes métodos: (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos, integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Frise-se: Recorrente adota a segunda modalidade – rateio proporcional.

Nesse compasso, se, por exemplo, uma determinada empresa, sujeita a ambos os regimes (cumulativo ou não-cumulativo), auferir 50% de suas receitas pelo regime não-cumulativo e 50% pelo regime cumulativo, deverá apropriar apenas 50% dos créditos previstos nas leis de regência das contribuições.

A questão posta trata da hipótese em que o Contribuinte, apenas ao regime não-cumulativo, comercializa produtos não-sujeitos ao pagamento das contribuições – alíquota zero (produtos monofásicos). Qual deveria ser o valor da base de cálculo para fins de apropriação de créditos no regime não-cumulativo no rateio proporcional? Em outras palavras, as receitas de vendas de mercadorias não-tributadas (alíquota zero, derivadas da incidência monofásica) devem ser computadas para fins de rateio proporcional?

A DRF, assim como a DRJ, entendem pela impossibilidade de apropriação dos créditos em relação à proporção das receitas sujeitas à alíquota zero (incidência monofásica), já que essas receitas não integrariam o somatório das receitas não-cumulativas, para fins de rateio proporcional a ser aplicada aos custos e despesas comuns.

Assim, como 100% das receitas apuradas no regime não-cumulativo são tributadas à alíquota zero, a Fiscalização, glossou a totalidade dos créditos apropriados pela Contribuinte. Confira, quanto aos percentuais de rateio, as seguintes tabelas, a primeira apresentada pelo Contribuinte e a segunda pelo Fisco:

Mês	NÃO CUMULATIVA (A)	CUMULATIVA (B)	RECEITA TOTAL (C) = (A) + (B)	PERCENTUAL (A/C)
10/2006	51.533.145,06	1.168.877,05	52.702.022,11	97,8%
11/2006	45.420.725,10	1.842.608,04	47.263.333,14	96,1%
12/2006	44.749.266,93	2.615.336,71	47.364.603,64	94,5%

MÊS	RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO			PERCENTUAL (A/C)
	NÃO-CUMULATIVA (A)	CUMULATIVA (B)	RECEITA TOTAL C = (A+B)	
01/2006	0,00	1.364.075,84	1.364.075,84	0,00
02/2006	0,00	1.869.059,70	1.869.059,70	0,00
03/2006	0,00	1.743.187,00	1.743.187,00	0,00
04/2006	0,00	2.189.323,95	2.189.323,95	0,00
05/2006	0,00	1.659.961,63	1.659.961,63	0,00
06/2006	0,00	1.052.646,82	1.052.646,82	0,00
07/2006	0,00	1.394.167,09	1.394.167,09	0,00
08/2006	0,00	1.362.583,39	1.362.583,39	0,00
09/2006	0,00	1.678.133,71	1.678.133,71	0,00
10/2006	0,00	1.168.877,05	1.168.877,05	0,00
11/2006	0,00	1.842.608,04	1.842.608,04	0,00
12/2006	0,00	2.615.336,71	2.615.336,71	0,00

Sobre esse ponto, assiste razão à Recorrente.

Antes de tudo pontuo que o sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

O princípio constitucional de não cumulatividade é invariável quanto ao tratamento da plurifasia, a fim de evitar a tributação em cascata. No que pertine à base de cálculo do PIS e da COFINS, o § 12, do art. 195, da CF/88, determina a competência para instituir o regime de não cumulatividade conforme o setor de atividade econômica. Não disciplina a forma a ser adotada.

Tal sistemática somente veio a existir em nosso ordenamento jurídico em 2002 e 2003, conforme disposto no art. 3º, da Lei nº 10.637/02 (PIS) e da Lei nº 10.833/03 (COFINS) e art. 15, da Lei nº 10.865/04, na forma de apropriação de créditos sobre a receita bruta apurada.

O regime de tributação monofásica ou concentrada de recolhimento do PIS e da COFINS tem por premissa unificar em uma só alíquota o valor das contribuições que o legislador admite, por presunção, que seria uma média da arrecadação da cadeia plurifásica, com atribuição de alíquota-zero para as etapas seguintes. Vê-se que aplicada a incidência monofásica, não se elimina a continuidade da cadeia plurifásica, razão porque, em obediência ao princípio da não cumulatividade, as receitas decorrentes das vendas tributadas à alíquota zero na sistemática não-cumulativa, deve compor a base de cálculo para fins de creditamento na forma do rateio proporcional.

Entendo, portanto, que a legislação de regência não limitou a natureza da receita obtida no regime não cumulativo para fins de apropriação de créditos relativos às custos, despesas e encargos comuns. A lei fala que no rateio proporcional aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

A receita derivada da comercialização do óleo diesel e gasolina, sujeita à incidência monofásica, no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, gera a incidência à alíquota zero. Existe incidência, só não há pagamento porque o fator multiplicador é zero, derivado da escolha pelo regime monofásico como técnica de arrecadação. Logo, faz parte da base de cálculo do rateio proporcional acima referenciado, em obediência ao princípio da não cumulatividade.

O que se veda expressamente é o crédito derivado de aquisições não tributadas e não quando na saída, em razão da aplicação da alíquota zero (incidência monofásica), não há pagamento, a menos que houvesse alguma vedação legal, o que não é o caso.

Nesse ponto, destaco a Solução de Divergência COSIT nº 3, de 09 de maio de 2016, cuja ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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.

(grifou-se)

Desta forma, a RFB entendeu que é permitida a inclusão das receitas auferidas com a revenda de produtos monofásicos, tributadas à alíquota zero, no somatório das receitas não-cumulativas para fins do rateio proporcional, com vistas à obtenção da base de cálculo dos créditos calculados sobre as despesas comuns, vinculadas às receitas cumulativas e não-cumulativas.

É isso, aliás, o que dispõe o artigo 17 da Lei 11.033/04 (institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO) invocado pelo Contribuinte, segundo o qual *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.*

Apesar da regra estar inserida na legislação do REPORTO, ela tem natureza interpretativa e deve ser aplicada ao caso dos autos. Nesse sentido, trago as lições do professor Heleno Taveira Tôres, externadas no artigo publicado na Revista Consultor Jurídico, de 27 de maio de 2020, *literis*:

Essa regra confere ao contribuinte o direito subjetivo, em cada apuração da base de cálculo do tributo devido, ao abatimento do tributo cobrado na operação anterior, como forma de assegurar o cumprimento dos valores inerentes ao princípio de não cumulatividade.

Qualquer vínculo de exclusividade entre o artigo 17 da lei nº 11.033/04 e o REPORTO deve ser afastado de plano, haja vista a sua natureza interpretativa, de modo que esse dispositivo apenas esclarece que a realização da não cumulatividade independe de benefícios fiscais nas operações de saída, afora o fato de a Lei nº 11.033/04 disciplinar diversas outras matérias, a demover o argumento de natureza puramente topográfica. Em verdade, a Lei nº 11.033/04 não trata apenas do REPORTO, mas de diversos temas relacionados à legislação tributária, com alterações em matérias variadas da incidência das contribuições PIS e Cofins, tais como tributação do mercado financeiro e de capitais.

(grifou-se)

Inclusive é essa a orientação contida na Solução de Consulta nº 7.027, de 02 de outubro de 2018, confira:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E PERFUMARIA. RECEITAS BENEFICIADAS COM ALÍQUOTA ZERO. RATEIO PROPORCIONAL.

(...)

ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 100, DE 9 DE ABRIL DE 2015.

A regra geral estabelecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que o crédito devidamente apurado pela pessoa jurídica em relação a determinado dispêndio seja mantido (não seja estornado) mesmo que a receita à qual esteja vinculado o dispêndio que originou o crédito seja contemplada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins, não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

(...)

(grifou-se)

Não é demais dizer que o Ato Declaratório RFB nº 4, de 07 de junho de 2016, esclareceu, com caráter vinculativo para a Administração, **que a partir de 1º de agosto de 2004**, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica do PIS e da Cofins estão, em regra, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições, salvo as disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

Com efeito, como o caso dos autos trata do ano-calendário de 2006, não há dúvidas acerca da possibilidade de cômputo da receita proveniente da venda de produtos sujeitos à incidência monofásica, ainda que submetida à suspensão, isenção, alíquota-zero ou não incidência das contribuições ao PIS e à Cofins, no cálculo do rateio proporcional de créditos em relação às referidas contribuições, apurado mensalmente e que impacta diretamente no volume de créditos a ser apropriado efetivamente pela pessoa jurídica.

Portanto, assiste razão, neste ponto, à Recorrente.

Existindo a possibilidade de apropriação de créditos derivados da incidência monofásica, pelos motivos acima expostos, passa-se à análise das glosas efetuadas.

2.3 – Das Glosas:

Primeiramente, sobre o ônus da prova, importante consignar que durante muito tempo preponderou a regra de que o ato administrativo era dotado do atributo da presunção de legitimidade e por isso mesmo o ônus da prova, em matéria tributária, caberia ao contribuinte.

Contudo, com a evolução da doutrina e da jurisprudência, essa ideia não mais é absoluta, sendo certo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não exonera a Administração de fazer prova dos fatos que afirma ter ocorrido.

Não se pode olvidar, neste diapasão, que o ato de lançamento é ato administrativo vinculado aos critérios definidos na norma geral e abstrata que retrata a hipótese de incidência tributária (princípio da legalidade e tipicidade tributária). Assim, cabe ao Fisco provar de forma incisiva que o evento narrado ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Afinal, o ônus da prova recai àquele que a alega, ou seja, a quem dela se aproveita. Observe-se, quanto ao ônus da prova, o art. 373 do CPC, *literis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Portanto, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência e fatores excludentes.

Nessa toada, importante destacar que o contribuinte em seu Recurso Voluntário, assim como na impugnação, faz uma defesa genérica e não junta aos autos nenhum documento comprobatório de seu direito. Assim, vê-se que o Contribuinte não observou atentamente as regras de defesa trazidas no Decreto nº 70.235/72, a saber:

Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 15 – A impugnação, formalizada por escrito e instruída com todos os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, **os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.**

(grifou-se)

Da leitura do Recurso Voluntário ficou evidente que o Contribuinte não destacou os pontos de discordância levantados pela DRJ e não trouxe aos autos qualquer prova, realizando uma defesa geral, protestando pelo direito ao creditamento previsto nos incisos III a IX, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Posto isso, passa-se às glosas.

2.3.1 – Relativas a despesas de energia elétrica; despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica; despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica; sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação); encargos de amortização de edificações e benfeitorias:

O aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS incidentes sobre as referidas despesas tem previsão no art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Logo, não há qualquer óbice para a apuração dos créditos em destaque. Fato esse, inclusive, pontuado pela DRJ (fl. 268).

Contudo as glosas foram realizadas pela DRF e mantidas pela DRJ porque (i) não foram apurados corretamente, (ii) por não terem sido comprovados ou (iii) por estarem em desacordo com as exigências da legislação vigente.

Vejamos:

- **despesas de energia elétrica** (inciso III, do Art. 3º): da leitura do AI, como apontado pela DRJ, a única glosa refere-se ao valor de R\$ 19.346,69 informado no DICON em 12/2006 – nada obstante ao entendimento da DRJ e da DRF, a contribuinte, apesar de intimada, não comprovou tais despesas.

- **despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica** (inciso IV, do art. 3º): constatou-se que o contribuinte se apropriou de créditos de despesas de condomínios e aluguéis pessoas físicas, despesas para as quais não existe previsão legal para o creditamento. E,

mesmo intimado a informar os prédios que locara e os respectivos contratos, o contribuinte permaneceu inerte, não fazendo prova de seu crédito.

- **despesas sobre bens do ativo imobilizado e encargos de amortização de edificações e benfeitorias** (inciso VI e VII, art. 3º): também neste ponto, o contribuinte, intimado, não apresentou qualquer comprovação. Como destacado pela DRJ, *não decompôs os imobilizados, não detalhou os edifícios e as respectivas benfeitorias, não comprovou a formação do custo e não informou se os imóveis foram construídos ou adquiridos*. Em Recurso, a Recorrente permaneceu inerte.

Portanto, mantenho tais glosas.

2.3.2 – Relativas a bens e serviços utilizados como insumo, por empresa que desenvolve atividade comercial

Sobre os créditos de insumos, o inciso II, do art. 3º, da legislação do PIS e da COFINS, assim determinam:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na **prestação de serviços e na produção ou fabricação** de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, **devido pelo fabricante ou importador**, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(grifou-se)

Da leitura de referido inciso, resta claro que a possibilidade de creditamento se restringe a prestadores de serviços e industriais e não à comerciantes – da mesma forma no inciso VI acima tratado.

Importante assinalar que, ao definir o tema insumos no Recurso Especial 1.221.170, o STJ não decidiu se as empresas comerciais podem ou não se apropriar de insumos, diante do que dispõem as leis 10.637/02 e 10.833/03.

Contudo, Parecer Normativo RFB nº 5/2018, ao disciplinar a aplicabilidade do conceito em cotejo com a decisão do STJ, dispõe sobre a impossibilidade de creditamento sobre insumos na atividade comercial.

Por fim, recentemente a CSRF assentou esse exato entendimento no acórdão nº 9303-010.247, de Relatoria do Conselheira Érika Costa Camargos Autran, prolatado na sessão de 11 de março de 2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. **Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.**

(grifou-se)

Assim, entendo por manter as glosas.

2.3.3 – Relativas a despesas de armazenagem e fretes na operação de venda e a despesas de transferência entre filias

No tocante ao crédito referente a frete na **operação de venda e despesas de armazenagem**, tratado no inciso IX do art. 3º e art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, a autoridade administrativa concluiu pela impossibilidade de seu aproveitamento, em face do disposto no art. 3º, inciso I, alínea “b”, da mesma lei.

Sobre o tema, adverte-se que o inciso IX, do art. 3º, dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação à despesa de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor, confira:

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 §§ 1º e 1º-A do art. 2o desta Lei;

II - bens e serviços, **utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

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

(grifou-se)

Entendo que o inciso IX, do art. 3º, acima descrito, quando se reporta aos “*casos dos incisos I e II*”, pressupõe que o direito ao desconto de crédito poderá ocorrer quando a armazenagem e/ou o frete na **operação de venda** tiver como objeto mercadorias para revenda (inciso I) ou bens ou produtos fabricados a partir dos insumos que ali estão especificados (inciso II), independentemente do regime de sua tributação, não podendo abranger a armazenagem e o

frete de bens que não se enquadrem como mercadorias para revenda e nem como bens ou produtos fabricados a partir dos referidos insumos¹.

Dessa forma, o frete de produto acabado, a partir dos insumos adquiridos, na forma do inciso II, que venha a caracterizar uma operação de venda, estaria abarcado pela regra do inciso IX, e tal despesa poderia gerar crédito de PIS e da COFINS

Porém, **nas alíneas “a” e “b”, do inciso I**, do mesmo artigo, vê-se os casos que não geram direito de crédito, dentre eles o custo na aquisição de gasolinas e suas correntes (exceto gasolina de aviação), óleo diesel e suas correntes e álcool para revenda, produtos ora analisados.

Assim, com razão a DRJ quando diz que se a norma tributária vedou o direito ao desconto de créditos calculados sobre o custo de gasolinas e suas correntes, óleo diesel e suas correntes e álcool adquiridos para revenda, por via de consequência, não é possível o crédito em relação aos gastos vinculados à revenda desse produto.

Quanto as despesas com frete em operações de transferência entre filiais de produto acabado, melhor razão não assiste à Recorrente. Tratam-se de meras transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte por questões de logísticas, de praticidade e de tempo, a fim de deixá-los mais próximos do mercado consumidor.

O transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não gera direito a crédito do PIS e da COFINS não cumulativos, por ausência de previsão legal, corroborando tal entendimento cite-se a Solução de Consulta nº 25, de 12/04/2010, neste exato sentido.

Com efeito, as glosas devem ser mantidas.

2.3.4 – Créditos extemporâneos

Sobre tais glosas destaco trecho da decisão da DRJ, que acato como razões de decidir nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, *literis*:

O presente processo trata de Autos de Infração referentes a PIS/Pasep e Cofins, relativos **ao período de janeiro a dezembro de 2006**.

O crédito extemporâneo relativo ao período de 08/2004 a 12/2004 e de 01/2005 a 12/2005, inserido nos DACONs de 10/2006 a 12/2006, foi objeto dos Autos de Infração contidos respectivamente nos processos nºs 13646.000196/2009-35 e 13646.000073/2010-38.

Neste processo é tratado apenas o crédito extemporâneo de 2006, também informado no Dacon do 4º trimestre de 2006.

Apesar da argumentação aduzida pelo contribuinte em sua Impugnação, esclareço, assim como a DRJ, que, de acordo com o que se verifica nos Autos de Infração, **não houve**

¹ Nesse sentido, é o voto paradigmático que vem guiando a jurisprudência do CARF, proferido pelo Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, no Acórdão n. 3402002.520.

qualquer glosa relativa ao crédito extemporâneo do ano de 2006 em virtude da falta de retificação de DACONs ou DCTFs. Considero, assim, prejudicadas as alegações do contribuinte nesse sentido.

O que se verifica é que o crédito extemporâneo de 2006, lançado nos DACONs do 4º trimestre de 2006, foi glosado pelas mesmas razões das demais glosas efetuadas - impossibilidade de se considerar as receitas tributadas à alíquota zero no cálculo dos créditos na forma do rateio proporcional - o que já foi alvo de análise nos itens antecedentes.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim

Declaração de Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz

Com a devida vênia, ousou divergir da i. Relatora com relação à possibilidade de apuração de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS relativos a i) fretes de transferência de produtos acabados; e ii) frete na operação de venda de produtos monofásicos,

Passo às razões da minha discordância.

1. Serviço de fretes de transferência de produtos acabados

Determinadas operações com frete são capazes de garantir o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS: i) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003; ii) se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, ou ainda relativa ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será concedido crédito como insumo, nos moldes do inciso II do mesmo artigo 3º.

Já o direito ao crédito relativo ao frete de produtos acabados entre unidades da mesma empresa há tempos causa debates mais acalourados no CARF.

Isto porque imediatamente aparecem os fortes argumentos de que: *i)* não se trata de uma situação específica de frete de venda a ensejar a aplicação do artigo 3º, inciso IX; *ii)* tampouco poder-se-ia aplicar o inciso II do mesmo artigo porque seu texto limitaria o crédito aos insumos utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, de modo que uma vez finalizados os produtos, não se estaria mais dentro do recorte temporal eleito pelo dispositivo.

Contudo, ao meu sentir, o julgamento do REsp 1.221.170 pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) veio trazer novos contornos à discussão.

Isto porque o entendimento esposado pelo Egrégio Tribunal estabeleceu o conceito de *relevância* como um conjunto maior do que a *pertinência*, afastando assim o recorte temporal acima descrito em seu sentido absoluto. Vale dizer, ao adotar o critério da *relevância* para conceituar *insumo* na legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, o STJ interpretou o dispositivo afastando a ideia da existência de uma vedação do direito ao crédito em toda e qualquer hipótese relativa a operações posteriores à produção, com produtos acabados.

Nesse sentido, vale destacar os seguintes trechos do Acórdão da Ministra Regina Helena Costa:

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – ***para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.***

(...)

Por sua vez, a ***relevância***, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, ***integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva*** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), ***seja por imposição legal*** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), ***distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.***

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência (g.n.)

A penúltima frase da passagem é clara: não se deve pensar que o insumo esteja adstrito, por uma relação de pertencibilidade, à produção do bem ou execução do serviço. O afastamento da preposição “em” (em + a = “na”) leva a essa conclusão.

Tal conclusão se coaduna com o início do voto da Ministra, quando afirma que os critérios da essencialidade e da relevância dizem respeito à importância do bem *na atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*. Ao assim dizer, pressupõe toda a extensão do objeto social do contribuinte, mesmo que alguém ou além da produção de bens ou execução de serviços.

Também observamos um alinhamento dessas conclusões com os fundamentos constitucionais da Contribuição ao PIS e da COFINS, tributos que embora não cumulativos incidem sobre a receita. Por conseguinte, sua não cumulatividade, com uma sistemática de créditos e débitos que lhe é própria – e distante do ICMS e do IPI –, tem como base a geração de

receita da empresa que, por sua vez, na realidade do regime não cumulativo ditado pelas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, não se limita à produção de bens ou execução de serviços.

É imperioso, portanto, avaliar se no caso concreto o dispêndio com frete de produtos acabados é *relevante* para as atividades do contribuinte.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que se trata da glosa dos dispêndios com fretes de produtos acabados entre filiais da Recorrente, por questões de logística, de praticidade e de tempo, a fim de deixá-los mais próximos do mercado consumidor.

Ao meu sentir, tal situação se amolda ao critério da relevância estabelecido pelo STJ.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais partilha da importância dessa sorte de frete para as atividades de empresas, conforme se manifestou em sessão de 17 de maio de 2017, ao julgar o Acórdão nº 9303005.13. Destaca-se a seguir a passagem a que me refiro:

Os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização, são essenciais para a sua atividade de “comercialização”, eis que:

Sua atividade impõe a transferência de seus produtos para Centros de Distribuição de sua propriedade; caso contrário, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro Oeste e Nordeste do país; Os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pelo sujeito passivo, possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos; O que, impõe-se para fins de comercialização e sobrevivência da empresa, os Centros de Distribuição;

O sujeito passivo, que possui sede em Porto Alegre, se viu obrigada a manter Centros de Distribuição em pontos estratégicos do país, considerando a localidade dos maiores demandantes de seus produtos.

Conclui-se assim que, efetivamente, quando tratamos do trânsito de produtos acabados entre filiais da Recorrente, o dispêndio com frete é custo da atividade econômica do contribuinte, e deve ser entendido como *insumo*, nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637 e 10.833, sendo capaz, portanto, de dar direito ao crédito, seja da Contribuição ao PIS, seja da COFINS.

2. Frete na operação de venda de produtos monofásicos

A discussão a respeito do direito a tomada de crédito relativo ao frete nas operações de venda de produtos monofásicos, com base no artigo 3º inciso IX das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 tem sido bastante discutida neste Conselho, gerando atualmente decisões favoráveis aos contribuintes seja nas Turmas Ordinárias seja na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Tal entendimento prevalece mesmo com a premissa de que a aquisição de produtos monofásicos não gera o respectivo crédito, isto porque o frete em questão diz respeito a venda, e não ao custo de aquisição dos produtos e, portanto, não encontra a vedação legal dos artigos 3º, inciso I das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido, o voto paradigmático que vem guiando a jurisprudência do CARF foi proferido pelo Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, no Acórdão n. 3402002.520, com os seguintes dizeres:

Com efeito, segundo se colhe da decisão recorrida, houve o entendimento de que, considerando que haveria a restrição ao desconto de créditos sobre a aquisição, para revenda, de produtos sujeitos a incidência monofásica das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, e, considerando estarem os fretes nas operações de venda vinculados à entrega destes mesmos produtos monofásicos, igualmente não poderia haver o desconto de créditos, eis que o dispositivo em questão (inciso IX, do art. 3º), reporta-se ao frete na operação de venda “nos casos dos incisos I e II”. Portanto, no entendimento da decisão de piso, se pelo teor do inciso I do art. 3º, da Lei de regência, não houver o direito ao crédito, igualmente não haverá o direito ao crédito sobre o frete na operação de venda.

Tenho, no entanto e com a devida vênia dos julgadores da regional, que no caso em concreto a interpretação que foi dada ao preceito legal não é a que melhor atende às normas de hermenêutica e mesmo à sistemática não cumulativa da contribuição, havendo fundamentos para concluir de modo diverso, como passo a expor.

Inicialmente, porque as empresas que dedicam-se à revenda de produtos sujeitos a incidência monofásica fazem parte daquelas pessoas jurídicas que sujeitam-se à não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, pois que as receitas provenientes da comercialização de tais produtos são tributadas, porém, em função do regime de tributação concentrado pelo qual se aumenta a alíquota no fabricante ou importador, reduzindo-a a zero nos distribuidores atacadistas ou nos varejistas (caso da Recorrente).

Assim, as vendas (distribuidores e atacadistas) de produtos monofásicos estão sujeitas a não cumulatividade, embora as receitas sejam tributadas à alíquota zero. Por tal razão, têm direito ao desconto dos créditos permitidos pela legislação, arrolados nos incisos III e seguintes do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Cabe pontuar que quanto aos incisos I e II, do mesmo diploma, tratam-se dos créditos sobre os produtos para revenda, aqui analisados, e os bens e serviços utilizados como insumo (inc. II), os quais igualmente devem conceder o crédito, nas hipóteses legais pertinentes e de acordo com a atividade de cada contribuinte em particular, já que componentes da sistemática não cumulativa. Neste caso em particular, não estamos lidando com insumos, previsto no inciso II, já que o contribuinte não desenvolve atividade industrial ou de prestação de serviços.

Pois bem, tenho que quando o inciso I do art. 3º em questão veda o direito ao desconto de créditos, o faz sobre os bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação concentrada. A vedação legal à tomada de créditos refere-se expressamente à aquisição de bens, de modo que os “custos de aquisição” estão compreendidos na vedação ao crédito, devendo ser interpretado que neste “custo” estão englobados os dispêndios para trazer as mercadorias ao estoque de mercadorias para revenda, nos termos dos itens 9 e 10, do pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques. Esta Deliberação possui força de Lei e disciplina o Direito Privado, devendo ser observado pelo direito tributário, nos termos dos arts. 109 e 110, do CTN.

Por outro lado, quando o inciso IX, do mesmo art. 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, permite o direito ao desconto de 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”, está tratando de despesas comerciais, inerentes à venda das mercadorias, e não à dispêndios relativos a sua aquisição.

Esses dispêndios de entrega dos produtos revendidos não agregam ao “custo de aquisição” das mercadorias, mas antes são despesas de vendas, não podendo ser abrangidas na vedação contida no inciso I, do mesmo dispositivo legal, pelo fato de consistir em outra operação de aquisição, relacionada com outra pessoa jurídica (que não o fornecedor de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal), que é o prestador dos serviços de transportes nas operações de entrega da mercadoria para o comprador, o qual é contribuinte das contribuições em questão sobre a receita do frete cobrado à Recorrente.

Tenho que a menção existente no inciso IX, do art. 3º, em questão, quando reporta-se aos “casos dos incisos I e II”, visa firmar que o direito ao desconto de crédito será quando a armazenagem ou o frete na operação de venda tiver como objeto mercadorias para revenda ou bens ou produtos fabricados a partir dos insumos que ali estão especificados, independentemente do regime de sua tributação, não podendo abranger a armazenagem e o frete de bens que não se enquadrem como mercadorias para revenda e nem como bens ou produtos fabricados a partir dos referidos insumos (seria o exemplo de armazenagem ou transporte de bens do ativo imobilizado).

Esse entendimento – que possui respaldo em atos exarados pela Receita Federal, como Soluções de Consulta n. 178/2008, 126/2010, 139/2010, 323/2012, 351/2007, 61/2013 -, como já mencionado, vem sendo amplamente adotado no CARF, conforme é possível se depreender das ementas abaixo colacionadas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003. (**Acórdão nº 9303004.311, Sessão de 15 de setembro de 2016**)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2008

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

Também para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº. 10.833/2003." (**Acórdão n. 9303006.219; Sessão de 24 de janeiro 2018**)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003. Recurso Voluntário Provido." (**Acórdão nº 3302004.605; sessão de 26 de julho de 2017**)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 15/12/2006

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PER/DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A partir de 31/10/2003, a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, em razão da vigência do disposto no art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/96.

PIS. COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 (**Acórdão nº 3201005.031, Sessão de 26 de fevereiro de 2019**).

Exatamente nesse sentido, inclusive, decidiu esse Colegiado há dois meses, ao julgar o Acórdão 3402-007.715, ao qual foi atribuída a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/10/2009

(...)

PIS. COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

É válido descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda no regime monofásico de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas, quando a despesa for suportada pelo vendedor, nos termos do artigo 3º, inciso IX das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Dessa forma é que, no meu entendimento, a legislação tributária garante o crédito oriundo da venda de produtos sujeitos ao regime monofásico pela Recorrente.

Conclusão

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas a despesas com armazenagem e fretes na operação de venda de produtos monofásicos; bem como as glosas relativas a despesas com transferência entre filiais.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz