



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720244/2013-13
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.561 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de novembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DROGAVIDA COMERCIAL DE DROGAS LTDA.

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

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

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

O distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por observar a sistemática não cumulativa de apuração das referidas 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 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, é de se considerar o contribuinte resguardado de eventual lançamento e/ou despacho decisório da autoridade fiscal, eis que à época encontravam-se Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil tratando do mesmo tema com conclusão favorável ao contribuinte, conforme art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99 e art. 100 do Decreto 7.574/11, art. 48, §12, da Lei 9.430/96 e arts. 33 e 39 da IN RFB 2058/21.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. VEDAÇÕES LEGAIS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Rosaldo Trevisan, Vinícius Guimarães, Liziane Angelotti Meira e Carlos Henrique de Oliveira. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Tatiana Midori Migiyama

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira (Presidente em exercício, na formalização), Walker Araújo (suplente convocado), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente, no julgamento). Ausente a conselheira Vanessa Marini Cecconello, substituída pelo conselheiro Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto **pela Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-007.715**, de 22/09/2020 (fls. 747 a 774)¹, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CAREF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Da breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** (fls. 528 a 589), lavrados para a cobrança de **Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS**, relativas ao período de janeiro a dezembro de 2008, cumulada com multa de ofício proporcional e juros de mora. De acordo com as informações extraídas do Termo de Conclusão Fiscal (fls. 590 a 601), a Fiscalização constatou que o Contribuinte havia lançado como créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos meses de julho e agosto de 2008, despesas nos valores de R\$ 8.300.530,31 e R\$ 31.220.880,00, respectivamente, conforme consta declarado no DACON apresentado, bem como em planilhas e demonstrativos de cálculos elaboradas pela empresa.

Relata a fiscalização, em resumo, que o valor lançado no mês de julho de 2008 se refere a créditos decorrentes de: **a)** aquisições de combustíveis, **b)** comissões sobre vendas pagas a pessoa jurídica e, **c)** serviços prestados por pessoa jurídica nos quais foi aplicada a proporcionalidade utilizada sobre a receita tributável, no percentual de 72,36%. Quanto ao valor de R\$ 31.220.880,00, ao analisar a alínea b, inciso I, do art. 3º e o inciso II, § 1º do art. 2º da Lei nº 10833, de 2003, concluiu-se que a empresa poderia descontar créditos, exceto em relação aos produtores e importadores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

toucador ou de higiene pessoal, que possuem alíquota diferenciada, conforme inciso II, do § 12 do art. 22. A Lei nº 10.147, de 2000, no inciso I do art. 1º, trata da diferenciação de alíquota para estes produtores e importadores de produtos farmacêuticos. No entanto, no seu art. 2º, **foram reduzidas a zero** as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS para pessoas não enquadradas na condição de industrial ou de importador, que é o caso do Contribuinte, que é empresa **atacadista e varejista de produtos farmacêuticos**. Além disso, foram proferidas glosas dos seguintes créditos: **a)** despesas de fretes sobre compras (aquisições), **b) despesas com fretes sobre as operações de vendas** (a vendedora suportou o ônus do frete) e, **c)** outros créditos, como pagamento de aluguéis, energia elétrica e depreciação.

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou sua **Impugnação** de fls. 604 a 630, alegando: **a)** seu direito com relação às operações denominadas monofásicas (concentrado) e de produtos comercializados; **b)** que os produtos que comercializa têm direito ao crédito, mesmo que a tributação tenha sido reduzido a alíquota “0” (zero); **c)** que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, enseja o direito ao crédito; **d)** que na conversão da MP nº 413/2008 na Lei nº 11.727, de 2008, o dispositivo que vedava a apropriação dos créditos não foi mantido, numa demonstração inequívoca da possibilidade de tomada de crédito; **e)** disposições gerais sobre o conceito de insumos e, **f)** que a Fiscalização se equivocou com relação à glosa dos créditos relativos aos fretes (sobre compras e sobre as operações de vendas), haja vista que o Contribuinte suporta o ônus de todos eles, conforme, inclusive, menciona o próprio Fisco. Ao final, defende que a multa aplicada de 75% é confiscatória e que a multa de ofício não pode sofrer a incidência de juros à taxa SELIC.

O julgamento da Impugnação resultou no **Acórdão nº 14-74.999, de 21/11/2017**, da DRJ de Ribeirão Preto/SP (fls. 653 a 700), que julgou **improcedente** a Impugnação, mantendo-se o crédito tributário lançado. A Turma assentou que sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno (por pessoa jurídica não enquadrada como produtor ou importador) dos produtos farmacêuticos mencionados na Lei nº 10.147, de 2000, a alíquota aplicável está reduzida a zero. E, como ocorre a concentração da tributação nas etapas produtoras e importadoras, não há sistemática de tributação (apuração de débitos e créditos) nas etapas subsequentes, razão pela qual a apropriação de crédito do produto foi legalmente vedada pela alínea “b” do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Sobre os fretes, assentou que, o valor dos **fretes das aquisições**, segundo a Fiscalização, “*será devidamente creditado no item mercadorias para revenda respeitando sempre o rateio para a incidência não monofásica*”, o que significa, na proporção legal, quanto às aquisições na modalidade monofásica, que os fretes suportados pela empresa nas aquisições foram considerados nos cálculos sem qualquer menção de glosa. Quanto aos **fretes sobre as operações de vendas**, o Fisco informou que a Impugnante “*já havia se creditado na época dos fatos geradores dos créditos (jan/2006 a ago/2008) inerentes à proporcionalidade do rateio oriundos das vendas de produtos não monofásicos*”, o que significa dizer que os créditos contabilizados foram aceitos pela Fiscalização, dentro do rateio permitido.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 707 a 741, repisando os argumentos de sua Impugnação.

Os autos, então, vieram ao CARF para apreciação da Turma julgadora, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-007.715**, de 22/09/2020 (fls. 747 a 774), que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado, para cancelar as glosas sobre fretes relativos a compras e fretes em operações de vendas, sendo aqui transcrito na parte pertinente ao tema objeto de recurso:

(...) 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. (...) (Acórdão 3402-007.715, Rel. Cons. Thais De Laurentiis Galkowicz, empate - no que trata de fretes sobre vendas, vencidos os Cons. Pedro Sousa Bispo, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcos Antônio Borges e Rodrigo Mineiro Fernandes, sessão de 22/09/2020 - presentes ainda as Cons. Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Sabrina Coutinho Barbosa) (grifo nosso)

Ciente do Acórdão nº 3402-007.715 (e do Recurso Especial da Fazenda Nacional que lhe deu seguimento), o **Contribuinte** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 821 a 837, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “À manutenção dos créditos apurados em relação à aquisição de combustíveis por suposta carência de fundamentação e erro de direito do lançamento”, o que implicaria na nulidade do Acórdão recorrido. A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foi indicado, como paradigma, o Acórdão nº 2401-009.538, de 12/05/2021.

No entanto, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, S/N - 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF, por não haver demonstração de qual a legislação tributária que estaria sendo interpretada de forma divergente, **negou-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Da matéria submetida à CSRF

Notificada do Acórdão nº 3402-007.715, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** de fls. 776 a 791, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “possibilidade de descontar créditos relativos às despesas com **frete nas operações de venda**, no regime monofásico (concentrado) de incidência das contribuições não cumulativas”. A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foi indicado, como paradigma, o Acórdão nº 9303-007.767, de 11/12/2018:

REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (dispositivo válido também para a contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I (no caso, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002), que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 99.079/2017) (Acórdão 9303-007.767, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, qualidade, vencidos os Cons. Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, sessão de 11/12/2018 - presentes ainda os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire) (grifo nosso)

Alega a Fazenda Nacional que, no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora entendeu que é possível descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda no regime monofásico de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas, quando a despesa for suportada pelo vendedor, conforme expressamente registrado na ementa do julgado. Por sua vez, no **Acórdão paradigma** o Colegiado decidiu, conforme expressamente assentado na ementa do julgado, que na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na

operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica).

No Exame de Admissibilidade foi evidenciado que enquanto no **recorrido** se reconheceu a possibilidade de creditamento das despesas com frete incorridas nas operações de venda no regime monofásico de incidência das contribuições não cumulativas, sujeito ao sistema de tributação concentrada, no **Acórdão paradigma** a Turma julgadora negou essa possibilidade, mantendo a glosa dos créditos tal como foi realizado pela autoridade fiscal.

Assim, com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento / S/Nº - 4ª Câmara, de 15/02/2021, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF de fls. 795/799, **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em suas **contrarrazões** de fls. 805 a 818, o Contribuinte aduz que o Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional não merece provimento, mantendo-se o Acórdão recorrido, por estar em consonância com os comandos legais e normativos aplicáveis.

Em 28/07/2022, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial S/Nº - 4ª Câmara, de 15/02/2021, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, sendo evidente a divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Portanto, **conheço** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Mérito

No presente caso, cinge-se a controvérsia à possibilidade (ou não) da tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime não cumulativo, sobre as despesas com frete, incorridas nas operações de revenda de produtos sujeitos ao sistema de tributação concentrada.

Na decisão recorrida, a Turma concluiu, com base em jurisprudência do CARF, por cancelar a glosa referente aos fretes sobre as operações de vendas. Assentou que, as mercadorias (regime monofásico de incidência das contribuições) - produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal - sujeitas ao regime não cumulativo, permitem o desconto de créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, suportadas na

condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. Isto porque o frete em questão diz respeito à venda, e não ao custo de aquisição dos produtos (compras).

De outro lado a Fazenda Nacional, alega que não restam dúvidas de que os dispositivos que regulam a incidência não cumulativa das contribuições vedam expressamente a apuração de créditos pelos revendedores de bens sujeitos à incidência monofásica.

O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, extensivo à Contribuição para o PIS/PASEP pelo art. 15 da mesma lei, reconhece, em abstrato, o direito ao crédito referente a despesas de frete e armazenagem em operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas o restringe aos casos dos incisos I e II:

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

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

(...) Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...) II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) *(grifo nosso)*

Como certamente não trata o presente caso do inciso II (insumos), por refletir mera operação de revenda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, devemos observar o que dispõe o inciso I, como condição para a fruição do crédito:

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

I - bens adquiridos para revenda, **exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos**: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008) *(grifo nosso)*

O inciso I, como se percebe claramente da redação, não trata de direito irrestrito ao crédito, mas de direito de crédito que comporta exceções. E, ao remeter ao inciso I, o inciso IX do art. 3º, por óbvio, não se refere a apenas a parte do inciso, mas a todo seu conteúdo.

Entre essas exceções, está a prevista no § 1º do art. 2º da mesma Lei 10.833/2003, para produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000:

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

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...) II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores, **no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal**, nele relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) *(grifo nosso)*

Como se vê, segundo o disposto no art. 3º, I e IX, combinados com o inciso II do § 1º do art. 2º, e com o art. 15, da Lei nº 10.833/2003, aqui transcritos, a venda de produtos de perfumaria de toucador e de higiene pessoal **não gera créditos** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. E o direito de créditos em relação a fretes na operação de revenda é vinculado ao inciso I (e não apenas a parte de seu texto), sendo indevido para produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000.

O inciso IX do artigo 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. No entanto, nas alíneas “a” e “b” do **inciso I** desse artigo 3º, encontram-se os casos que **não geram crédito**, entre eles o custo na aquisição de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, para revenda. Ou seja, o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da nº 10.637/2002 inicialmente reconhece o direito ao crédito de despesas de frete e armazenagem em operações de venda, entretanto, em seguida, delimita o direito ao desconto do crédito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º da Lei, restringindo o aproveitamento do crédito a determinadas operações, das quais **são excluídas as revendas de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal.**

Cabe reparar que no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, caso fosse a intenção do legislador autorizar o crédito para toda e qualquer operação de venda de produtos ou mercadorias, bastaria que o texto do inciso não contemplasse a delimitação “(...) *nos casos dos incisos I e II ...*”. Se estivesse redigido apenas como “(...) *armazenagem e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”, restaria clara a autorização para o crédito decorrente de qualquer operação de frete na venda, se suportado pelo vendedor. Todavia, esta não foi a intenção nem a redação dada pelo legislador.

Há que se indagar, portanto, a razão de existir do limitador ao final do texto normativo do inciso IX, buscando dar-lhe eficácia.

Aliás, na Exposição de Motivos 197-A/2003, anexa à Medida Provisória 135, convertida na Lei 10.833/2003, restou consignada a seguinte mensagem, dentro do título “DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS”:

11. **Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo**, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as **receitas tributadas em regime monofásico** ou de substituição tributária, as referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (*grifo nosso*)

Quanto ao comando que rege o regime de apuração não cumulativa das contribuições introduzido pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que permitiu a manutenção dos créditos vinculados à suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, é certo que não gerou crédito algum, mas apenas permitiu a manutenção dos já existentes, como resta cristalino em seu texto:

“Art. 17. 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.” (grifo nosso)

Assim decidiu o CAREF, de forma unânime, v.g., no Acórdão 3401-006.841, sob minha relatoria:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. LEI 11.033/2004 (ART. 17). LEI 11.116/2005 (ART. 16). NÃO DERROGAÇÃO. Os comandos do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 e do art. 16 da Lei n. 11.116/2005 não são geradores de créditos, em derrogação a norma anterior que os vedava. (Acórdão 3401-006.841, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 21/08/2019 - presentes ainda os Cons. Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) (grifo nosso)

Não há dúvidas de que o disposto na Lei 11.033/2004 não tem o condão de manter créditos **cuja aquisição a lei vedou** desde a sua definição. Efetivamente, ele não revogou os arts. 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002.

Cabe mencionar, de forma complementar, que tal vedação foi ainda reproduzida na norma procedimental que trata do tema, a Instrução Normativa (IN) SRF 594/2005 (art. 38), sendo mantido também na norma da RFB que atualmente rege o tema, a IN 1.911/2019 (art. 424).

Por fim, ainda em endosso, cabe mencionar a **Solução de Consulta COSIT n. 99.709, de 20/06/2017**, referente à COFINS não cumulativa, que também se aplica ao PIS, e que dirimiu dúvidas existentes sobre o aproveitamento de créditos vinculados a produtos sujeitos à tributação concentrada/monofásica. Embora tal Solução de Consulta fosse direcionada a um varejista de combustíveis, aplica-se perfeitamente ao caso concreto, pois, conforme já visto, os produtos também se enquadram nas exclusões do inciso I do art. 3º das leis de regência das contribuições.

Foi exatamente nesse sentido o precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais citado como paradigma pela Fazenda Nacional, um dos raros que trata especificamente de fretes de venda no caso de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000 (questão que não se confunde com a dos fretes na aquisição em sistemática monofásica, frequentemente tratada na CSRF, e que, no presente processo, não está sob cognição desta corte administrativa).

Não se está aqui, portanto, a tratar de insumos usados na produção ou na prestação de serviços (inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003), mas de frete na simples revenda (inciso I do art. 3º da mesma Lei 10.833/2003), e que deve obedecer às limitações estabelecidas pelo próprio texto legal, que deve ser lido no todo, e não apenas na parte inicial do texto.

Assim, a remissão do inciso IX do art. 3º ao inciso I do mesmo artigo da lei objetiva (sob pena de ser inócuo esse excerto da disposição normativa) restringir o direito ao crédito às hipóteses permitidas no inciso I, entre as quais não está a referente a revenda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tratada na Lei 10.147/2000 e alterações posteriores.

Da Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, **dar-lhe provimento**, para reformar o Acórdão recorrido, restabelecendo as glosas fiscais referentes a fretes na operação de venda.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada.

Primeiramente, peço vênia ao ilustre relator para expor o direcionamento que prevaleceu na sessão de julgamento, qual seja, por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para reconhecer o direito ao crédito sobre fretes nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos casos de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições.

Considerando que o tema não é novo, sem delongas, considero o entendimento dado em acórdão 3201-005.038, por ser impecável – o que peço licença para transcrever o voto do conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (destaques meus):

“[...]

(ii) Do aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS sobre fretes relativos à operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico Tem razão a Recorrente.

Com relação ao tema, é de se consignar que a Recorrente no processo nº 16682.720005/201393, obteve decisões favoráveis no âmbito do CAREF, tanto em sede de Recurso Voluntário, quanto em Recurso Especial, cuja transcrição das ementas é necessária, in verbis:

"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. O distribuidor atacadista de 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) não pode descontar créditos sobre os custos de aquisição vinculados aos referidos produtos, mas como está sujeito 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 nós. 10.637/2002 e 10.833/2003. Crédito Tributário Exonerado. Recurso Voluntário Provido." (Acórdão nº 3402002.520; Relator Conselheiro João Carlos Caçulé Junior; sessão de 15/10/2014) "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 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 nós. 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 nós. 10.637/2002 e 10.833/2003." (Acórdão nº 9303 004.311; Relatora Conselheira Érika Costa Camargos Autran; sessão de 15/09/2016) A matéria possui outros precedentes no CARF, conforme a seguir consignados:

"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." (Processo nº 10480.725293/201109; Acórdão nº Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; 9303-006.219; sessão de 24/01/2018)

"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 nós. 10.637/2002 e 10.833/2003. Recurso Voluntário Provido." (Processo nº 10882.720554/201082; Acórdão nº 3302004.605; Relator Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator designado Conselheiro Walker Araújo; sessão de 26/07/2017)

Assim, em relação a tal tópico em razão de a própria Recorrente possuir precedentes em seu favor e este ser o entendimento prevalente do CARF é de se prover o Recurso Voluntário interposto.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário."

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por dar provimento ao recurso voluntário."

Em respeito à sistemática não cumulativas das contribuições que deve ser observada pelas empresas distribuidoras dos produtos monofásicos, é de rigor a observância do art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 15 do mesmo diploma legal para fins de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre o frete na operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico.

Ademais, proveitoso recordar que o Governo já tentou restringir o direito à tomada de créditos pelos distribuidores e comerciantes de produtos sujeitos à incidência monofásica, através da MP 413/08, que inseriu os §§ 14 e 22, no art. 3º, das Leis n.ºs.

10.637/2002 e 10.833/2003. E a segunda tentativa veio através da MP 451/08, que inseriu os §§ 15 e 23, no art. 3º, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

No entanto, os referido dispositivo foram rejeitados pelo Congresso Nacional.

Desta maneira, restou claro que não subsiste a referida proibição ao desconto de créditos sobre os dispêndios previstos nos inciso II a X, dos art. 3º, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, senão durante a vigência das citadas Medidas Provisórias.

Cabe refletir que quando o inciso IX, do mesmo art. 3º, das Leis n.ºs. 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. Essa inteligência foi considerada nos seguintes acórdãos:

- Acórdão 9303-004.311 – de 2016 (destaques meus):

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 n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.***

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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 n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.***

- Acórdão 9303-004.310 – de 2016 (destaques meus):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

*As revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, **podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor**, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis n.ºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.*

- Acórdão 9303-004.311 – de 2016:

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 n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.***

Frise-se ainda o entendimento exposto em Solução de Consulta:

- Solução de Consulta Cosit 61, de 2013, que consignou a seguinte ementa (destaques meus):

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. FRETE NA AQUISIÇÃO. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.

Independentemente de uma pessoa jurídica comercial revender bens sujeitos a alíquota zero, conforme art. 1º, V, da Lei nº 10.925, de 2004, é possível a constituição de créditos a serem descontados da Cofins, no regime de apuração não cumulativo, calculados sobre os dispêndios com

(i) energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003; (ii) frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pois o valor deste frete integra o custo de aquisição da mercadoria; e (iii) frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme disposto no art. 3º, IX, c/c art. 15, II, desta mesma Lei.”

- Solução de Consulta 323, de 2012, que consignou a seguinte ementa (destaques meus):

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: CRÉDITOS. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE APURAÇÃO MONOFÁSICA.

A pessoa jurídica revendedora dos bens relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, submetida ao regime de incidência não cumulativa de apuração da Cofins,

pode descontar crédito calculado sobre os custos, despesas e encargos relacionados nos incisos III, IV, V, VII, VIII e IX, do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003, para a Cofins, sendo vedado o desconto de créditos calculados sobre o custo aquisição daqueles produtos adquiridos para revenda, sobre o [...] “

Considerando o período das Soluções de Consulta emitidas pela Autoridade Fiscal, bem como o contemplado nesse processo, é de se constatar que à época dos fatos o entendimento emitido pela Receita Federal do Brasil era favorável ao sujeito passivo; o que, aplicando a inteligência do art. 33 da IN RFB 2058/21, inegável assistir razão ao contribuinte.

Ora, se a administração fiscal emite entendimento diferente ou esclarece seu novo entendimento de forma a trazer reflexos ao contribuinte, pois a legislação não é clara ou é omissa ou traz discussões no âmbito tributário, é de se considerar a inteligência do art. 39 da IN RFB 2058, de 2021 para as Soluções de Consultas emitidas pela administração fiscal:

“Art. 39. O recurso especial e a representação de divergência serão decididos pela Cosit por meio de solução de divergência.

§ 1º Reconhecida a divergência, será editado ato específico, de caráter geral, uniformizando o entendimento, com efeitos a partir da data da ciência ao destinatário da solução reformada [...]”

Ou seja, o entendimento trazido por Solução de Consulta divergente deveria ser aplicável pela autoridade fiscal a partir da data de sua publicação – que, nesse caso, ocorreu supervenientemente ao período sub judice.

Vê-se, com efeito, que a IN 2058/21 até traz que o novo entendimento proferido em Solução de Consulta somente produz efeitos após a data de sua publicação. Ou seja, os atos administrativos anteriores não estariam abarcados, a rigor, por um novo entendimento dado pela autoridade fiscal. Sendo, por conseguinte, imutável o entendimento emitido à época dos fatos. Não poderia ser diferente, eis que o suporte legal, para tanto, traz:

Lei 9.430/96

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

[...]

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial. [...]"

Além disso, impossível ignorar os dizeres do art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99 e art. 100 do Decreto 7.574/11:

"Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

XIII – interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação."

"Art. 100. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento expresso na respectiva solução, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após ser dada ciência ao consulente ou após a sua publicação na imprensa oficial (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, § 12).

Parágrafo único. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada."

Sendo assim, é de se reconhecer o crédito das contribuições sobre o frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nós. 10.637/2002 e 10.833/2003. E considerar o contribuinte resguardado de eventual lançamento e/ou despacho decisório da autoridade fiscal, eis que à época encontravam-se Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil tratando do mesmo tema com conclusão favorável ao contribuinte, conforme art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99 e art. 100 do Decreto 7.574/11, art. 48, §12, da Lei 9.430/96, arts. 33 e 39 da IN RFB 2058/21.

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia, negamos provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama