



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.720005/2013-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.520 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2014
Matéria PIS/COFINS
Recorrente PROFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOSS.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

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 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.

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 nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Crédito Tributário Exonerado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para afastar a glosa dos fretes sobre a venda. Vencidos conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Pedro Souza Bispo que negavam provimento integral.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO (Presidente Substituto), FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, PEDRO SOUSA BISPO (Suplente), FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA (Suplente), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração relativos às Contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS não cumulativos, por falta/insuficiência de recolhimento, relativamente ao período de 01 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2010, decorrente da conduta imputada ao contribuinte de descontar créditos não permitidos pela legislação, sobre despesas com serviços de frete nas operações de aquisições de material de escritório, transporte de materiais promocionais e destinados à venda de produtos monofásicos, além de ter procedido, também, a outros ajustes das bases de cálculo das contribuições quanto a irregularidades pontuais apontadas.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do Auto de Infração em 11/01/2013, o contribuinte apresentou tempestivamente, em 14/02/2012, sua Impugnação acostada as fls. 1586/1601 (numeração eletrônica), e por bem resumidos os pontos de defesa do contribuinte nela suscitados no Relatório da decisão da DRJ/JFA, transcreve-se:

“- resume as razões para o lançamento, nos seguintes itens:

(a) a Impugnante teria se apropriado indevidamente de crédito de PIS e de COFINS, relativo a despesas com frete:

(a.i) referentes à aquisição de material de escritório, transporte de material promocional, dentre outros; e

(a.ii) nas operações de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico, que foram adquiridos para revenda.

(b) teriam sido constatadas divergências na base de cálculo dessas contribuições, em Virtude de:

(b.1) deduções supostamente indevidas de créditos relativos à (i) despesas reclassificadas para o ativo imobilizado, (ii) créditos de ICMS sobre despesa de energia elétrica, e (iii) despesas que teriam sido indevidamente classificadas em contas contábeis; e

(b.2) ajustes relacionados à produtos adquiridos para revenda que foram furtados ou inutilizados, bem como relativos à reversão de perdas de estoque registradas em momento anterior.

(c) os créditos de PIS e de COFTNS apurados relativos à custos, despesas e encargos nas operações de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico, nas competências de 05/2008, 04/2009 e 05/2009, não seriam admitidos em virtude do disposto nas Medidas Provisórias nºs 413/08 e 451/08;

- concorda com a exigência dos débitos de PIS e de COFINS relativos aos itens (a.i), (b) e (c), acima destacados, razão pela qual solicitou o parcelamento do débito de PIS, no valor principal de R\$ 95.370,58, e de COFINS, no valor principal de R\$ 439.282,71, ambos acrescidos de multa de ofício e juros de mora, no prazo de 30 dias da ciência do auto de infração, aproveitando-se do benefício da redução de 40% da multa de ofício aplicada, nos termos do artigo 44, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96;

- contesta o não aproveitamento de Créditos de PIS e de COFINS sobre fretes relativos à operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico,” (...)

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), houve por bem considerar improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o lançamento tributário em questão, tendo proferido o Acórdão nº **09-44.065**, ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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, sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, ao frete relativo à operação de revenda de produtos monofásicos, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS/Pasep.

A falta ou insuficiência de recolhimento do PIS/Pasep constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

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, sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, ao frete relativo à operação de revenda de produtos monofásicos, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Em apertada síntese, a DRJ/JFA entendeu que haveria restrição à tomada de créditos sobre a aquisição, para revenda, de produtos sujeitos a incidência monofásica das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, e, como os fretes nas operações de venda são vinculados à entrega destes mesmos produtos monofásicos, não poderia haver o desconto de créditos. Consequentemente julgou improcedente a impugnação e manteve a exigência fiscal.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado em 10/06/2013 do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (AR de fls. 1741 – ne), o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário em 10/07/2013, reproduzindo os argumentos trazidos em sede de Impugnação e sustentando que possui o direito ao desconto de créditos sobre as despesas com frete nas operações de revenda de produtos monofásicos, que é garantido pelo art. 17, da Lei nº 11.033/04, citando fundamentos doutrinários e soluções de consulta emanados da Administração tributária para amparar seus argumentos, requerendo, ao final, o provimento do recurso.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico numerado – eletronicamente - até a folha 3313 (três mil trezentos e treze), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Como bem pontuado pela decisão da DRJ/JFA, apesar de no lançamento tributário terem sido abrangidas outras supostas infrações que teriam sido cometidas pelo contribuinte, o sujeito passivo, no prazo de impugnação, concordou com parte da autuação e requereu parcelamento, de modo que sequer foi inaugurada a fase litigiosa no tocante àquelas matérias. Restringe-se a lide, portanto, apenas à possibilidade ou não de creditamento das despesas com frete, incorridas na revenda de produtos sujeitos ao sistema de tributação concentrada/monofásica.

O deslinde da questão passa pela análise da legislação que envolve a matéria, sendo pertinente trazer à colação o preceito legal que veda o direito ao desconto de créditos sobre a aquisição para revenda, de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, que nos autos restou incontroverso serem aqueles que foram comercializados pela Recorrente e que geraram as despesas de frete. Vejamos:

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

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

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

Art. 2º (...)

§ 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) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)

A celeuma, por sua vez, reside na interpretação do disposto no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 (aplicável a Contribuição ao PIS/Pasep por força do art. 15, desta mesma Lei), e que está assim vazado:

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. (grifou-se)

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 nºs 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).

Ademais, no caso em questão, o art. 17, da Lei nº 11.033/04 não deixa dúvidas que há direito em manter os créditos que sejam vinculados à venda de produtos desonerados. Vejamos:

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.

Como já me manifestei em outras oportunidades, esse dispositivo trata da “manutenção dos créditos” que são passíveis de serem efetivamente “descontados” pelos contribuintes, de modo que, se for permitido descontar o crédito, poderão eles ser mantidos, ainda que vinculados a operações de vendas de produtos sujeitos à suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições ao PIS/COFINS.

E apenas para o caso de interpretações que tendam a compreender que o dispositivo legal acima refira-se apenas ao regime específico de tributação denominado Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuárias – **REPORTO**, afasto desde já esta possibilidade, colacionando recente julgado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que julgou especificamente matéria neste sentido, cuja

inteligência nos ensina de que o referido artigo não se restringe ao REPORTO, sendo tal aplicação restrita apenas aos artigos 13 a 16 da Lei 11.033/04. Por ser de extrema valia no caso, transcrevo a ementa e parte do voto do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. INCIDÊNCIA QUE NÃO SE RESTRINGE AO REPORTO. NECESSIDADE DE REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ QUANTO AO PONTO. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. APLICAÇÃO DO ART. 2º, §1º, I, IV E V; E ART. 3º, I "B" DA LEI N. 10.637/2002 E DA LEI N. 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO SALVO DETERMINAÇÃO LEGAL EXPRESSA QUE SOMENTE PASSOU A EXISTIR EM 24.06.2008 COM A PUBLICAÇÃO DO ART. 24, DA LEI N. 11.727/2008.

1. O art. 17, da Lei 10.833/2004, e o art. 16, da Lei n. 11.116/2005, não são de aplicação exclusiva o Regime Tributário para incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO. Necessidade de revisão da jurisprudência do STJ, pois equivocados quanto a pontos precedentes: AgR no REsp. n 1.226.371/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03.05.2001; REsp. n. 1.217.828/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.04.2001; REsp. n. 1.218.561/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.04.2001; AgR no REsp. n. 1.224.392/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 22.02.2011; AgR no REsp. n. 1.219.450/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.02.2011; REsp. n. 1.140.723/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 02.09.2010.

2. As receitas provenientes das atividades de venda revenda de veículos automotores, máquinas, pneus, câmaras de ar, autopeças e demais acessórios, por estarem sujeita ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica, com alíquota concentrada na atividade de venda, na forma dos artigos 1º, caput; 3º, caput; e 5º, caput, da Lei n. 10.485/2002, e alíquota zero na atividade de revenda, conforme os artigos 2º, §2º, I; 3º, §2º, I e II; e 5º, parágrafo único, da mesma lei, não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo, a teor dos artigos 2º, §1º, I, IV e V; e 3º, I "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n.10.803/2003. Deste modo, não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei n.11.033/2004, e 16, da Lei n. 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime

Não-Cumulativo, salvo determinação legal expressa que somente passou a existir em 24.6.2008 com a publicação do art. 24, da Lei n. 11.727/2008, para os casos ali previstos.

3. Recurso especial não provido com o alerta pra necessidade da revisão da jurisprudência desta Casa, conforme item "1." (REsp. Nº 1.267.003 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013)

E assim, concluiu o voto, neste tocante:

[...]

Deste modo, parece-me claro que somente os artigos 13a 16, da Lei n. 11.033/2004, tratam especificamente do REPORTE, sendo que o art. 17 tem aplicação par fora d citado regime, podendo, em tese, alcançar o contribuinte. Neste ponto, acredito na necessidade de revisão da jurisprudência desta Casa, pois não vejo com aplicar-se o benefício instituído pelo art. 17, da Lei 11.033/2004, c/c art. 16, da Lei n. 11.116 /2005, exclusivamente ao REPORTE.

Nesta linha surge, portanto, a necessidade de examinar a compatibilidade do sistema monofásico com a técnica do creditamento e identificar e aplicar legislação correta ao caso concreto."

E no caso em análise, embora seja inerente à venda de produtos sujeitos à alíquota zero, própria do regime da tributação concentrada ou monofásica, houve a contratação de serviços de transporte para a entrega dos produtos em questão, de modo que o fato de estar sujeita a alíquota zero nas aquisições e nas revendas, não impede o direito à tomada e manutenção dos créditos sobre o frete na operação de venda, se suportado pelo vendedor, nos termos do preceito legal supra.

Digno de nota que houveram tentativas do Governo em restringir o direito à tomada de créditos pelos distribuidores e comerciantes de produtos sujeitos à incidência monofásica. Primeiramente através da edição da Medida Provisória nº 413, de 03/01/2008, que inseriu os §§ 14 e 22, no art. 3º, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, nos seguintes termos:

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

Referido dispositivo foi rejeitado pelo Congresso Nacional nos termos do Parecer nº 00053, do Deputado Sandro Mabel, nos seguintes termos:

Os Artigos 14 e 15 da supracitada MP inseriu novos parágrafos nas leis 10.637/02 e 10.833/03, vedando aos

comerciantes varejistas e atacadistas a tomada de créditos de PIS e COFINS sobre serviços tomados, energia elétrica, armazenagem, aquisição de ativos imobilizados, entre outros.

A matéria, entretanto, já encontra-se amplamente disciplinada, tratando-se esta alteração de aumento de impostos a fim de obter compensações pela rejeição da CPMF.

A segunda tentativa veio através da Medida Provisória nº 451, de 15/12/2008, que inseriu os §§ 15 e 23, no art. 3º, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, nos seguintes termos:

§ 15 / § 23. Sem prejuízo da vedação constante na alínea "b" do inciso I do caput, excetuam-se do disposto nos incisos II a IX do caput os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda desses produtos.

Referido dispositivo, por seu turno, foi rejeitado pelo Congresso Nacional nos termos do Parecer nº 00009, do Deputado Eduardo Gomes, nos seguintes termos:

Os artigos 8º e 9º da supracitada Medida Provisória inseriram novos parágrafos aos artigos 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, vedando aos distribuidores e aos comerciantes varejistas e atacadistas de produtos sujeitos às alíquotas monofásicas o reconhecimento de créditos de PIS e COFINS sobre fretes, armazenagem, aluguéis, energia elétrica, dentre outros.

Frise-se que dispositivos semelhantes haviam sido também incluídos quando da edição da Medida Provisória nº 413, de 03 de janeiro de 2008, tendo sido suprimidos pelo Legislativo Federal quando de sua votação para conversão da MP na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

As alterações previstas na MP 451 resultariam em injustificado aumento da PIS/COFINS incidente na gasolina, diesel e querosene de avião, que tem toda a carga tributária concentrada de forma monofásica na refinaria.

A vedação dos créditos de PIS/COFINS incidente sobre esses custos inerentes a comercialização destes combustíveis, caracteriza-se como aumento da carga tributária, com impactos nos preços, e prejuízos para os consumidores finais.

Com efeito, após as duas rejeições à tentativa de impor restrições ao direito de tomada e manutenção de créditos, implementadas nas Medidas Provisórias nºs. 413 e 451, ambas de 2008, emerge 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 nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, senão durante a vigência das citadas MPs.

Emerge claro, ainda, que o preceito do inciso IX, do art. 3º, das Leis de regência do PIS e da COFINS, quando reporta-se aos casos dos incisos I e II, do mesmo dispositivo, não veda a tomada de créditos, pois que se o vedasse, seria desnecessário a edição de Medida Provisória para proibir o que já seria proibido, do que se conclui que não existe a proibição no preceito em questão, mas que ele apenas está se reportando ao dispêndios com armazenagem e frentes nas operações de revenda de mercadorias e de insumos, unicamente.

Neste sentido, cumpre invocar o entendimento contido nas Soluções de Consulta nºs. 178/2008, 126/2010, 139/2010. Embora todas sejam aplicáveis, pois que relativas à tributação monofásica, destaco a ementa da Solução de Consulta nº 178/08, por se referir aos produtos da indústria farmacêutica:

“DISTRIBUIDOR ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E DE HIGIENE PESSOAL. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Relativamente a períodos posteriores a 1º de agosto de 2004, o distribuidor atacadista das mercadorias citadas no art. 1º da Lei nº 10.147/2000 (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) faz jus aos créditos do regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos da legislação de regência. Tais créditos não abrangem as aquisições, para revenda, das mercadorias em questão” (grifou-se)

Dentro deste Conselho Administrativo já há entendimentos que sinalizam positivamente ao direito ao crédito aqui debatido, como se pode ver pelos seguintes excertos:

“(…) Importante denotar que é inerente do regime de não-cumulatividade o direito de crédito, sendo que as hipóteses das receitas sujeitas à alíquota zero, não prejudicam o regime da não-cumulatividade, o qual tem sua alíquota aplicável prevista no art 2º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Apesar de não serem aplicáveis à base de cálculo das revendedoras de combustíveis, devido ao regime especial da alíquota zero, estas alíquotas são utilizadas para designar o montante do crédito, pois o art. 2º determina em seu §1º que se excetua desse regime exclusivamente a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, os quais devem aplicar as alíquotas previstas nos incisos I a III do art. 4º, da Lei nº 9.718/98 e alterações posteriores.

(…)

Diante do exposto, conclui-se que há o direito de crédito para as pessoas jurídicas que auferem receitas de vendas de produtos que incidem a alíquota zero, pois é característica do regime de não-cumulatividade o direito deste. Ademais, inexiste qualquer vedação legal, prevalecendo o direito subjetivo das pessoas jurídicas à compensação ou recuperação dos créditos, mediante a aplicação das alíquotas pertinentes ao regime não-cumulativo, previsto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005. (...)”

(Processo Administrativo nº 13161.000646/2006-90, Recurso nº 153.835, Acórdão nº 2102-00.083, Relator Conselheiro Maurício Taveira e Silva, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF, sessão de julgamentos de 06/05/2009). (grifou-se)

“(…) O contribuinte tem razão quando argumenta que o frete sofreu a incidência integral do PIS e da COFINS e, por isso, não pode ser comparado ao procedimento aplicável ao insumo não tributado. Não se comparam elementos distintos por absoluta impropriedade de meio e inconsistência de conclusão.

Ao meu sentir também não é possível a restrição imposta sob a fundamentação de que o custo do frete passa a ser o custo do próprio insumo. O custo do insumo é aquele representado na nota fiscal de sua compra e é sobre este número que se deve imputar as regras específicas do crédito presumido. Qualquer outra interpretação resultaria na redução do direito ao crédito do contribuinte sem o supedâneo de fundamentação legal para tanto. (...)”

(Processo Administrativo nº 11065.724992/2011-97, Acórdão nº 3302-001.916, Redator Designado Conselheiro José Antonio Francisco, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, sessão de julgamentos de 29/01/2011) - grifou-se.

“(…)

Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos à tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processos).

Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributo ‘contaminaria’ também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto.

(…)

Assim, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 impedem o creditamento no caso de a aquisição de bens ou serviços não estar sujeita ao pagamento da contribuição. E a Lei nº 11.033/2004 não gera direito a novo crédito (contrapondo a vedação), mas tão-somente permite a manutenção dos créditos (se existentes), no caso de venda efetuada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições. Veja-se que, no caso em questão, em face da inexistência de

vedação no dispositivo legal analisado, **era (e continua sendo) possível o creditamento em relação a serviços tributados efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.**

(...)

Destaque-se, por fim, que o fato de o serviço compor o custo de aquisição dos bens utilizados como insumos não opera uma transformação da natureza dos serviços tributados em bens não tributados, impossibilitando o creditamento. ‘Integrar o custo de aquisição do bem adquirido’ difere de ‘integrar o tratamento tributário do bem adquirido’. (...)”

(Processo Administrativo nº 10950.003054/2006-45, Acórdão nº 3403-001.940, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, sessão de julgamentos de 19/03/2013)

Com efeito, tenho que a restrição ao desconto de créditos para os produtos sujeitos à incidência monofásica, são inerentes aos “custos” de aquisições, como literalmente disciplinado pela legislação (art. 3º, I, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03), não podendo ser estendida para as **operações de venda**, que são despesas inerentes à **outra etapa** do processo empresarial, pagas para **outra pessoa jurídica**, diversa daquela do fornecedor do produto monofásico e que está fora dos dispêndios que compõem os “custos de aquisição”, de modo que entendo que não deve prevalecer a glosa dos créditos em questão.

Cabe mencionar ainda, que o regime de tomada de créditos das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS não se reveste da natureza nem de *benefício* e nem de *desoneração*, não podendo ser implementada uma interpretação literal e restritiva do direito aos créditos. Nas palavras de MARCO AURÉLIO GRECO, temos:

“Desta ótica, a não cumulatividade se vocaciona a assegurar a neutralidade da exigência à vista da multiplicidade de modos operacionais de estruturação dos negócios.

*Por isso, regras sobre regime geral de créditos são **regras de adequação da tributação à realidade** sobre a qual a norma tributária incide. Têm a fundamental função de garantir a **adequada distribuição** do ônus tributário em abstrato, pela sequência de operações em concreto.*

*Por ser esta sua função, não visam nem onerar nem desonerar quem quer que seja, mas apenas implementar a **tributação adequada** para que, de um lado, o conceito abstrato de não cumulatividade não se apresente como fórmula linguística desprovida de qualquer significado e, por outro lado, que a realidade econômica concreta não seja negativamente discriminada por uma distribuição da carga tributária que privilegie uns em detrimento de outros. (...)”*

Por isso, o artigo III do CTN não é aplicável às regras que preveem o direito ao crédito, no âmbito normal de não cumulatividade de PIS e COFINS.”

(GRECO, Marco Aurélio. Artigo: **PIS e Cofins – Fretes pagos para o transporte de mercadorias**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães/MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. In **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF – Vol. 2**. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 347 e ss.)

A partir das lições de GRECO, deve-se averiguar a realidade da incidência tributária no caso em que a empresa distribuidora atacadista adquire produtos gravados pelo regime de tributação concentrada. A política governamental culminou na elevação da alíquota das contribuições ao PIS e da COFINS na “fase” do fabricante ou importador, e na redução a zero das alíquotas dos tributos em questão, nas fases seguintes, dos comerciantes distribuidores atacadistas e varejistas. Com isso, criou a tributação dita “concentrada” ou “monofásica” para determinados produtos. E, aliás, fê-lo em troca da sistemática da “substituição tributária” que era aplicada em massa anteriormente, mas que, sabidamente, criava muitas dificuldades de controle quanto a margem de valor agregado – MVA, bem como quanto ao direito de ressarcimento das operações presumidas que não ocorriam. Logo, a mudança de mecanismo da substituição tributária para a de monofasia, manteve a tributação concentrada no fabricante ou importador, relativamente a toda a cadeia de circulação de bens, sem que houvesse aumento da carga tributária. Isso é público e notório, e, pois, desnecessário prova matemática neste momento, bastando a citação para o raciocínio em desenvolvimento.

Pois bem, ainda que concentrada a tributação em uma única fase (fabricante ou importador), com elevação da alíquota nesta fase, não se poderia prever quais os dispêndios de frete que seriam incorridos pelos distribuidores atacadistas e varejistas no transporte dos produtos sujeitos à incidência monofásica até chegar ao consumidor final. Continuam na cadeia de circulação os transportadores que são contribuintes do PIS e da Cofins, assim como continuam sujeitos a incidência não cumulativas os próprios distribuidores atacadistas e varejistas, **sem que, no entanto, os dispêndios com o frete no transporte necessário à entrega das mercadorias revendidas, tenham sido atingidos pela concentração de tributação inerente a monofasia.**

Assim é que quando o comerciante atacadista adquire produtos monofásicos, já está nele contida tributação de toda a cadeia de circulação inerente àqueles *produtos*. Mas tenho que não se poderia prever a forma ou mesmo o volume das entregas que seriam necessárias para se levar a mercadoria revendida até o consumidor final. Daí porque, os dispêndios com o frete nas operações de entrega da mercadoria revendida não estão contemplados no preço da mercadoria adquirida que já foi “economicamente” tributada pela alíquota concentrada; os serviços de fretes não foram submetidos à incidência monofásica, mas apenas aqueles expressamente elencados no inciso I, do art. 3º, em questão. Não conceder o crédito sobre os serviços de frete cuja receita será tributada pelo transportador, transmutaria o frete em incidência monofásica, contrariamente à Lei, ou pior, transformaria os serviços de frete, quando relativos a produtos monofásicos, em tributação cumulativa. Anulando a sistemática.

Por tais razões, a interpretação que entendo deva prevalecer, por privilegiar o desígnio da não cumulatividade, é aquela que concede o direito ao crédito nas operações de armazenagem e frete nas operações de venda, desde que o frete tenha sido suportado pelo vendedor. Apenas durante a vigência das Medidas Provisórias 413 e 451, de 2008, deve prevalecer a glosa de créditos.

Na esteira das considerações acima, voto no sentido de **dar provimento ao recurso voluntário**, para exonerar do lançamento tributário o crédito tributário decorrente dos efeitos da tomada de créditos sobre frentes nas operações de venda de produtos monofásicos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.