



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

Processo nº 16682.720005/2013-93
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.311 – 3ª Turma
Sessão de 15 de setembro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PROFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACEUTICOS SA

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 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal. Os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Vanessa Marini Cecconello, apresentaram declaração.

Tabela de Resultados]

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran, Andrada Márcio Canuto Natal, Julio Cesar Alves Ramos, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama

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.

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), 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.

O Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para afastar a glosa dos fretes sobre a venda.

DO RECURSO ESPECIAL

No ensejo, a Procuradoria interpôs o presente recurso especial, de divergência, tempestivo, de acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009 (RICARF/2009), em face do Acórdão nº 3402-002.520, de 15/10/2014, que negou provimento a recurso voluntário, cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

kiiiPIS. 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.

A divergência suscitada pela Recorrente foi quanto à possibilidade de crédito das despesas com frete, incorridas na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, ou monofásica.

Para embasar os dissensos apontados, a Procuradoria colacionou o respectivo acórdão paradigma 3403-002.855, cuja ementa transcrevo abaixo:

"(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

COSMÉTICOS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. REVENDA. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

A revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à incidência monofásica da Contribuição na etapa industrial, sujeita a receita de revenda desses produtos à alíquota zero para as contribuições sociais e obsta o aproveitamento de créditos relativamente a esses bens.

(...).

COSMÉTICOS. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES. REVENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

O direito à tomada de créditos em relação às despesas de armazenagem e fretes pagos pelo vendedor é vedada no caso de revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à incidência monofásica da Contribuição na etapa industrial.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

COSMÉTICOS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. REVENDA. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

A revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à incidência monofásica da Contribuição na etapa industrial, sujeita a receita de revenda desses produtos à alíquota zero para as contribuições sociais e obsta o aproveitamento de créditos relativamente a esses bens.

(...).

COSMÉTICOS. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES. REVENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

O direito à tomada de créditos em relação às despesas de armazenagem e fretes pagos pelo vendedor é vedada no caso de revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à incidência monofásica da Contribuição na etapa industrial.

Recurso Voluntário Negado."

O recurso especial foi admitido conforme despacho de fls.1894/1897.

O Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1.905 a 1927) requerendo a improcedência do Recurso Especial da Fazenda, pedindo a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran

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

O se discute no autos é a interpretação do disposto no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

*"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."

Sobre a questão, o recurso voluntário da Contribuinte foi provido em parte, por voto proferido pela nobre Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, com fulcro nos seguintes argumentos:

"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 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**.*

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)."

O Ilmo. Relator ainda, para confirmar seu entendimento citou:

"Neste sentido, cumpre invocar o entendimento contido nas Soluções de Consulta n.ºs. 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)

Além da consulta acima citada pelo Relator, cito ainda outras Soluções de Consulta que consigna o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre fretes na venda de produtos monofásicos, senão vejamos:

"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 323 de 19 de Dezembro de 2012

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 custo de aquisição de bens e serviços utilizados como “insumos” e sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Contudo, nos períodos de 1º de maio de 2008 a 23 de junho de 2008, e de 1º de abril de 2009 a 04 de junho de 2009, por força do art. 15 da Medida Provisória no 413, de 2008 e do art. 9º da Medida Provisória no 451, de 2008, os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos sujeitos ao regime de apuração monofásica estavam expressamente impedidos de descontar todos os créditos listados nos incisos do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003.

"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 351 de 28 de Setembro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. CRÉDITOS POSSÍVEIS. INCIDÊNCIA PARCIAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. REVISÃO DO CÁLCULO. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. Na tributação pela sistemática não-cumulativa da COFINS sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada,

apesar da incidência de alíquota zero, podem ser descontados créditos referentes aos incisos IV a IX da Lei nº 10.637/2002 e III a IX da Lei nº 10.833/2003 (energia elétrica, aluguel etc.), sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. A tributação da receita de venda de álcool para fins carburantes está obrigatoriamente sujeita à sistemática cumulativa, de modo que não é possível o desconto de créditos relativos a esta receita. O valor dos créditos, no caso de incidência parcial das receitas à cumulatividade e à não-cumulatividade, será determinado exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita não-cumulativa e à parcela dos custos, despesas e encargos comuns, referentes à receita não-cumulativa, determinada alternativamente pelo método da apropriação direta ou do rateio proporcional. O cálculo da contribuição poderá ser revisto pelo contribuinte através de retificação do DACON, com a compensação ou ressarcimento de eventual saldo credor, sem a incidência de juros e de correção monetária, por meio do programa PER/DCOMP, de acordo com a IN SRF nº 600/2005."

"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 61 de 13 de Março de 2013

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."

Neste mesmo diapasão, citamos ainda os Acórdãos do CARF e STJ, que autoriza a utilização do frete na venda de produtos monofásicos, que assim descreve:

*"Acórdão nº 3402002.513 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de outubro de 2014*

Matéria PIS/COFINS

Recorrente NATURA COSMÉTICOS S.A.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

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.

Direito de Crédito Reconhecido.

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."

"STJ-RECURSO ESPECIAL 1.235.979 – RS (2011/0023711-3)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN

RECORRENTE : JOHANN ALIMENTOS LTDA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO.

COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS NºS. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. O creditamento pelos insumos previsto nos arts. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 abrange os custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.

O regime não cumulativo das contribuições utiliza técnica distinta da aplicada ao IPI e ao ICMS, porquanto, neste tributo, a não cumulatividade representa crédito corresponde ao valor do imposto devido, pela entrada da mercadoria ou insumo no estabelecimento, que será compensado na saída da mercadoria. Por sua vez, a não cumulatividade do PIS e da COFINS trata-se de crédito a ser deduzido da contribuição devida, ou seja, possibilita a apropriação das contribuições incidentes sobre utilizados no processo produtivo, as quais são deduzidas das contribuições a recolher.

No caso em tela, (...) na presente demanda diz respeito apenas creditamento de PIS e COFINS sobre aquisições de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição “utilizados nos veículos de entrega das mercadorias”. Em meu sentir, no caso em exame, o conceito de insumo deve ser abranger as aquisições de combustíveis, lubrificante e peças de reposição, sob pena de criarmos um discrimen anti-isonômico; na medida em que a empresa transportadora pode creditar-se do PIS e da COFINS incidentes sobre os mencionados insumos.

Assim, se empresa prestar o serviço de entrega não poderá beneficiar-se do referido crédito. Daí porque o simples fato de a empresa realizar – ele própria – o transporte não pode ser empecilho para o creditamento.

Não é razoável que não cumulatividade do PIS e a COFINS somente seja utilizada em situações em que a empresa contrate serviço de transporte de terceiros, sob pena de violação do art. 150, II, da CF/88.

Ante o exposto, acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro Cesar Asfor Rocha para dar provimento ao recurso especial. É como penso. É como voto."

'RECURSO ESPECIAL Nº 1.215.773 – RS (2010/0189012-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA

RECORRENTE : SAN MARINO VEÍCULOS LTDA

ADVOGADO : CÉSAR LOEFFLER

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA: RECURSO ESPECIAL. VALOR DO PIS/COFINS. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS PELA CONCESSIONÁRIA PARA REVENDA. DESCONTOS DE CRÉDITOS CALCULADOS EM RELAÇÃO A FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. EXEGESE DOS ARTIGOS 2º, 3º, INCISOS I E IX, E 15, INCISO II, DA LEI N. 10.833/2003.

– Na apuração do valor do PIS/COFINS, permite-se o desconto de créditos calculados em relação ao frete também quando o veículo é adquirido da fábrica e transportado para a concessionária – adquirente – com o propósito de ser posteriormente revendido.

Recurso especial parcialmente provido.

Brasília, 22 de agosto de 2012(data do julgamento)

MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA, Relator p/ o acórdão"

Vale ressaltar ainda, conforme deixou claro o Relator do Recurso, que o Governo já tentou 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 n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003. E a segunda tentativa veio através da Medida Provisória n.º 451, de 15/12/2008, 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.

Ora, 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 n.ºs. 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.

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.

Quanto à aplicação do art. 17 da Lei n.º 11.033/04, entendo que 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."

Ou seja, 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.

Penso que o artigo 17 da Lei n.º 11.033/04 não se restringe ao REPORTO. Nesse sentido, os autos REsp 1346181/PE (2012/0203565-0) que foram distribuídos à Primeira Turma do STJ, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, possibilitando-se de abertura de precedente a beneficiar incontáveis contribuintes em todo o território nacional.

No REsp acima referido, em seu voto, o Exmo. Ministro Relator reconheceu a revogação, pelo artigo 17 da Lei n.º 11.033/04, dos artigos 3º, I e alíneas das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, razão pela qual entendeu que a Lei conferiu a possibilidade de creditamento a todos os contribuintes e não só aos inseridos no REPORTO, nos termos da ementa do Voto abaixo transcrita:

"RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. ACÓRDÃO LIVRE DE OMISSÃO. TRIBUTÁRIO. O BENEFÍCIO CONTIDO NO ART. 17 DA LEI 11.033/04 NÃO SE RESTRINGE ÀS PESSOAS JURÍDICAS QUE SE ENCONTRAM INSERIDAS NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DENOMINADO REPORTO. A OPERAÇÃO DE CREDITAMENTO DE PIS/COFINS É COMPATÍVEL COM A SUA INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO, EM QUE PESE O PARECER MINISTERIAL EM CONTRÁRIO."

1. Não ocorre violação ao art. 535, II do CPC, quando a lide é fundamentadamente resolvida nos limites propostos. O julgamento diverso do pretendido, como na espécie, não implica ofensa à norma ora invocada. Encontrando motivação suficiente para fundar a decisão, o órgão julgador não fica obrigado a responder, um a um, todos os questionamentos das partes. Precedentes.

2. A recorrente, distribuidora de petróleo, tem o direito de creditar-se e manter os valores de PIS/COFINS decorrentes das operações anteriores, apesar de as saídas que promove serem efetuadas com alíquota zero dessas contribuições (art. 17 da Lei 11.033/04); a sua ulterior utilização observará as disposições da Lei 11.116/05, que trata do tema.

3. Revisão do entendimento desta Corte, segundo o qual descabe a manutenção desse crédito, em razão da incidência monofásica do PIS/COFINS não se compatibilizar com o creditamento, e porque o referido benefício fiscal só é aplicável às empresas alcançadas pelo REPORTO; quanto a este último fundamento, a necessidade de revisão da jurisprudência já foi assentada em precedente desta Corte: REsp. 1.267.003/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 04.10.2013.

4. Pelos critérios sistemático e teleológico de interpretação jurídica, conclui-se que o art. 17 da Lei 11.033/04 revogou tacitamente o art. 3o., I, b das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que estabeleceram o regime não-cumulativo do PIS/COFINS, uma vez que o direito de manutenção dos créditos concedido pelo legislador objetivou reduzir a carga tributária das pessoas jurídicas que operam no sistema monofásico.

5. Por fim, verifica-se que os arts. 14 e 15 da MP 413/08, que impediam a fruição do benefício previsto no art. 17 da Lei 11.033/04, tiveram a redação alterada quando da sua conversão na Lei 11.727/08 (que deu nova redação ao art. 3o., I, b das Leis 10.637/02 e 10.833/03), cujos arts. 14 e 15 não reproduziram a vedação à referida manutenção.

6. Recurso Especial provido, em que pese o parecer ministerial em contrário."

Entendo que o entendimento ao contrario fere o Princípio da Isonomia, uma vez que restringe, de forma absolutamente injusta, benefício fiscal a determinado grupo de empresas, conforme bem fundamentado pelo Exmo. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho em seu voto, nos seguintes termos:

"(...) a participação no REPORTO é um critério adequado para a diferenciação dos que poderão ou não apropriar-se dos créditos de PIS/COFINS nesses casos? A resposta depende do objetivo a ser alcançado com a interpretação do dispositivo legal que instituiu o benefício em questão. No caso, como se busca dar à Lei razoável e justa interpretação, que observe, ainda, sua finalidade social e as exigências do bem comum, a resposta só pode ser negativa."

Salienta-se, por derradeiro, que a Lei n.º 11.033/04 trata de diversos assuntos, sem qualquer esquematização, apresentando diversos assuntos de forma esparsa, o que corrobora a total ausência de restrição de aplicabilidade de seu artigo 17 ao REPORTO, motivo pelo qual entende pelo efetivo direito do contribuinte em efetivar o creditamento.

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

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

mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da "relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total", mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.

Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP.

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

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

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

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

Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Cofins.

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

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

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

A partir de 1º de maio de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, tais como a gasolina ou o

diesel, incluem-se no regime de apuração não cumulativa sempre que o contribuinte apurar o IRPJ pelo lucro real, salvo as exceções previstas no art.10 da Lei nº10.833, de 2003.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CUSTOS, ENCARGOS OU DESPESAS, EXCETO REFERENTES A PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA SUJEITOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. POSSIBILIDADE.

Desde 1º de maio de 2004, não há mais vedação ao desconto de créditos da Cofins, em relação a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas pela revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada no regime não cumulativo, exceto aqueles decorrentes da aquisição de produtos para revenda sujeitos à tributação concentrada, atendido o disposto nos incisos II a XI e §§ do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. *A regra geral esculpida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, alínea “b”, e art. 10, incisos II e III; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21 c/c art. 53; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.*

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

A partir de 1º de maio de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, tais como a gasolina ou o diesel, incluem-se no regime de apuração não cumulativa sempre que o contribuinte apurar o IRPJ pelo lucro real, salvo as exceções previstas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CUSTOS, ENCARGOS OU DESPESAS, EXCETO REFERENTES A PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA SUJEITOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. POSSIBILIDADE. *Desde 1º de maio de 2004, não há mais vedação ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, em relação a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas pela revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada no regime não cumulativo, exceto aqueles decorrentes da aquisição de produtos para revenda sujeitos à tributação concentrada, atendido o disposto nos incisos II a XI e §§ do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. A regra geral esculpida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso I, alínea “b”, e art. 8º, incisos II e III; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21 c/c art. 53; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

EMENTA: É ineficaz a consulta quando versar sobre dispositivo literal da legislação ou quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB. DISPOSITIVOS LEGAIS: incisos IX e XIV do art. 18 da Instrução Normativa RFB no 1.396, de 2013”.

Ademais, recentemente, em foi publicado junho de 2016 o Ato declaratório Interpretativo n.º4, in verbis:

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB Nº 4, DE 07 DE JUNHO DE 2016.

Dispõe sobre o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável às receitas decorrentes da venda de produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica.

Art. 1(...)

§ 2º 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 e da Cofins.

Diante do exposto, entendo deva prevalecer, por privilegiar o desígnio da não cumulatividade, o direito que concede o crédito nas operações de armazenagem e frete nas operações de venda.

Conclusões Finais

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, mantendo-se incólume o acórdão que proveu o Recurso Voluntário.

É como voto.

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

Tendo sido admitido o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, no mérito delimita-se a controvérsia à possibilidade de apuração de créditos de PIS e de COFINS não-cumulativos sobre as despesas com frete nas operações de revenda de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica"), nos termos do art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003 (aplicável também ao PIS, por força do art. 15 da Lei nº 10.833/2003).

Conforme argumentos expendidos pela Ilustre Relatora em seu voto, há de ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003 prevê a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos relativos aos custos de frete e armazenagem na revenda de produtos:

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.

[...]

No caso dos produtos farmacêuticos e de higiene pessoal, previstos na Lei nº 10.147/2000, até a superveniência da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, estavam sujeitos ao regime de tributação cumulativa, sem direito a créditos. Posteriormente, passaram a sujeitar-se à não-cumulatividade do PIS e da COFINS, com direito ao desconto de créditos das respectivas contribuições.

As receitas provenientes da revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica do PIS e COFINS não cumulativos são tributadas à alíquota zero, pois em função do regime de tributação concentrado, aumenta-se a alíquota do fabricante ou importador, reduzindo a zero para os distribuidores atacadistas ou varejistas.

Por conseguinte, os distribuidores e atacadistas têm direito ao desconto dos créditos permitidos pela legislação, inclusive dos custos decorrentes de frete, conforme art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, aplicável à COFINS e ao PIS/Pasep não cumulativos. Referido dispositivo trata das despesas comerciais, inerentes à venda das mercadorias, e não aos gastos relativos à sua aquisição.

Observe-se que a vedação ao crédito contida no art. 3º, inciso I da Lei nº 10.833/2003, inserta pela Lei nº 11.727/2008, abarca os bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação concentrada. Refere-se, assim, expressamente aos custos relacionados à aquisição de

bens, envolvendo os dispêndios para trazer os produtos ao estoque de mercadorias para revenda, não alcançando os dispêndios para a efetiva venda dos bens. O pronunciamento técnico-contábil, CPC nº 16, aprovado pela CVM por meio da Deliberação nº 575/2009, define em seus itens 6, 9, 10 e 11, o conceito de estoque e os respectivos custos, não se confundindo com aqueles atinentes às operações de venda, *in verbis*:

Definições

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Estoques são ativos:

(a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;

(b) em processo de produção para venda; ou

(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

[...]

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)

Depreende-se dos itens transcritos que as despesas para entrega das mercadorias revendidas não se integram ao "custo de aquisição" das mesmas, constituindo-se em verdadeiros dispêndios para a venda, sendo incabível considerá-las na vedação contida no inciso I, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. A referência constante do inciso IX aos incisos I e II dá-se para deixar claro ser o direito ao desconto do crédito de PIS e COFINS não cumulativos devido quando a armazenagem ou frete na operação de venda tenha como objeto mercadorias para revenda ou bens ou produtos fabricados a partir dos insumos ali especificados, sendo irrelevante o seu regime de tributação.

Confirmando a possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, o art. 17 da Lei nº 11.033/04 dispôs expressamente haver o direito aos referidos créditos que sejam vinculados à venda de produtos desonerados, *in verbis*:

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.

Por meio de Soluções de Consulta, a Secretaria da Receita Federal reconhece a possibilidade de manutenção e aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos decorrentes das despesas com fretes na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, como exemplificado pela Solução de Consulta nº 323/2012:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 323 de 19 de Dezembro de 2012

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 custo de aquisição de bens e serviços utilizados como “insumos” e sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Contudo, nos períodos de 1º de maio de 2008 a 23 de junho de 2008, e de 1º de abril de 2009 a 04 de junho de 2009, por força do art. 15 da Medida Provisória no 413, de 2008 e do art. 9º da Medida Provisória no 451, de 2008, os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos sujeitos ao regime de apuração monofásica estavam expressamente impedidos de descontar todos os créditos listados nos incisos do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003.

(grifou-se)

Assim, também por esses fundamentos, há de ser reconhecido o direito da Contribuinte ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes das despesas com fretes na revenda de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrado ("monofásica"), nos termos do inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), também aplicável ao PIS por força do art. 15 do referido diploma legal.

Nacional. Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Declaração de Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

Comprometi-me, em sessão, a declarar as razões que me fizeram entender cabível o crédito na situação aqui tratada.

Registro que concordei com todos os argumentos expendidos pela n. relatora, motivo pelo que sequer votei pelas conclusões. Julgo conveniente, porém, detalhar melhor minha posição.

No que tange à interpretação, por parte da Fazenda Nacional, do inciso IX do art. 3º das leis instituidoras das contribuições não-cumulativas, recordo que o mesmo raciocínio já foi empregado em pelo menos duas outras situações. A primeira, acerca do alcance da isenção das sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada. O dispositivo legal isentivo (art. 6º da LC 70/91) dizia:

Art. 6º São isentas da contribuição:

(...)

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

E a Fazenda pretendeu que o "de que trata" implicava que a isenção estava condicionada a que a sociedade se enquadrasse completamente nas disposições do decreto-lei mencionado, inclusive, e principalmente, quanto à apuração do IR. Com isso, aquelas que o apurassem, por exemplo, pelo lucro real não fariam jus à isenção. Tal interpretação não foi acolhida pelo Judiciário, nem pelos antigos Conselhos de Contribuintes, que entenderam que a exigência se limitava à possibilidade de enquadramento naquele tipo de sociedade nada tendo a ver com a forma de apuração do IR.

Nova oportunidade se apresentou com a edição da MP 2.158-35, que criou a isenção de COFINS para instituições educacionais. Diziam os dispositivos:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

Novamente a Fazenda pretendeu ler a expressão "a que se refere" de modo a restringir a isenção àquelas entidades que cumprissem todas as disposições do art. 12 da Lei 9.532, novamente com especial atenção à tributação pelo IR. E novamente este colegiado

rejeitou tal interpretação, limitando-a a que a entidade seja sem fins lucrativos na forma lá definida. Como se sabe, já há, inclusive, súmula do CARF admitindo a isenção sobre as receitas decorrentes da prestação dos serviços educacionais.

Ou seja, parece consolidado o entendimento de que, quando um dado artigo legal faz remissão a situação ou caso disciplinado em outro, apenas está alcançando a hipótese nele mencionada, não "encampando" restrições lá eventualmente presentes. Nesse sentido, quando o inciso IX ora em discussão remete ao inciso I, apenas quer evitar repetir que se trata da revenda, aí prevista, não avançando à exclusão dos setores lá consignada. Em suma, podem se creditar pelo frete e pela armazenagem todos aqueles que pratiquem revenda, mesmo que o crédito pela revenda em si esteja vedado.

Pode parecer estranho, à primeira vista, que assim seja, uma vez que o distribuidor nada pagará a título das contribuições, reduzida que foi sua alíquota a zero. Mas um exame mais acurado revela que não. É o segundo argumento, da neutralidade, abaixo detalhado, que acresço ao voto da n. relatora.

Como sabemos todos, a sistemática da não-cumulatividade tem como motivação evitar a cumulação de incidências. O seu objetivo, pois, é tão-somente o de garantir que o valor efetivamente recolhido não supere o que resulta da multiplicação da alíquota *ad valorem* pelo preço final do bem ou serviço submetido à tributação. Nela, nada impede que todo o valor devido se concentre numa dada etapa da cadeia produtiva, final ou não. Ela estará garantida, nesse caso, desde que as demais etapas sejam desoneradas da tributação, por exemplo, por redução a zero de sua alíquota.

Essa concentração numa etapa da cadeia produtiva é até mesmo desejável do ponto de vista da arrecadação e fiscalização do tributo sempre que nessa etapa se tenha um pequeno número de sujeitos passivos por meio dos quais se possa alcançar os demais integrantes da cadeia. O primeiro requisito - pequeno número de sujeitos passivos - está presente em todos os setores caracterizados seja pelo oligopólio, seja pela chamada concorrência monopolística. O segundo grupo é, porém, alvo privilegiado na medida em que reúne melhor a segunda condição.

E isso porque, como sabemos, distingue-se a segunda estrutura de mercado, basicamente, por haver diferenciação entre os produtos dos diversos produtores, diferenciação que tanto pode ser "real" ou apenas assim considerada pelos consumidores. O que importa é que isso traga algum poder de mercado para o produtor, que se expressa normalmente na possibilidade de fixar, mais ou menos independentemente, o preço a ser praticado no varejo pelo seu produto. A independência aqui se refere aos preços dos concorrentes, e é tanto maior quanto maior for a "diferenciação", isto é quanto mais seja o seu produto percebido pelos consumidores como "melhor" do que os concorrentes. Assim, tendo os produtores razoável controle sobre o preço final do produto, fica mais fácil determinar o acréscimo na tributação da etapa concentrada, que tanto pode ser feito sobre a alíquota como sobre a base de cálculo.

Presentes tais condições, viável se torna a concentração, mas ela deve ser, tanto quanto possível, neutra, no sentido de deixar inalterada a efetiva tributação do setor, como se concentração não houvesse.

No caso presente, a tributação procura antecipar a das etapas que se seguem à fabricação, e se aplica pela majoração da alíquota que incide nesta última, desonerando, com alíquota zero, as demais. É a própria lei, no entanto, que mantém na não-cumulatividade essas etapas posteriores.

Por isso, entendo, quando o legislador fixou a nova alíquota, tinha em mira exatamente a margem de comercialização sobre a qual incidiria, na sistemática "normal", a contribuição, de modo a garantir a pretendida neutralidade.

Essa neutralidade, entretanto, só se alcança se o distribuidor puder efetivamente descontar créditos sobre as despesas não previstas naquela majoração, exatamente como faria se concentração não houvesse.

Para reforçar o argumento, talvez seja válido tentar um simples exemplo numérico. Admitamos, assim, que um dado produto tenha seu preço no varejo fixado pelo fabricante em R\$1.000,00, saindo da fábrica por R\$740,00 e do distribuidor, por R\$900,00, dos quais R\$100,00 correspondam ao frete pago, sobre o qual incidiram normalmente as contribuições de forma não-cumulativa.

Na ausência de concentração, as contribuições devidas (espero não errar as contas) na saída do fabricante somariam R\$68,45, do distribuidor, R\$83,25 e do varejista, R\$92,50. Do valor que deve, o distribuidor pode se creditar dos R\$68,45 devidos até a etapa anterior mais R\$9,25 do frete pago; recolhe, portanto, R\$5,55. O varejista se creditaria dos R\$83,25 e recolheria os restantes R\$9,25. No total, R\$ 92,50 teriam sido efetivamente recolhidos ($68,45 + 5,55 + 9,25 + 9,25$), valor que corresponde exatamente à alíquota de 9,25% aplicada sobre o preço final. Mantida a hipótese da neutralidade, esse mesmo valor deve ser recolhido após a concentração.

Vejamos se é isso que ocorre se não se permitir o crédito e mantido tudo o mais: na saída do fabricante incidiriam as contribuições às novas alíquotas de 10,3% e 2,2%, somando 12,5%. Na saída do industrial, portanto, são devidos R\$92,50. Distribuidor e varejista nada recolhem.

No entanto, o distribuidor continua a "pagar", sobre o frete que contrata, outros R\$ 9,25, que, supostamente, são recolhidos pelo prestador do serviço. Desse modo, não se permitindo o crédito dessa última parcela, o total efetivamente recolhido passa, só pela concentração, a $R\$ 92,50 + 9,25 = 101,75$, exatos R\$ 9,25 a mais do que ocorria na sua ausência.

Não vejo, por isso, que o crédito postulado implique - como se disse no paradigma - "anulação" do tributo recolhido sobre aquele serviço: esse valor reaparece no preço do produto que é cobrado do varejista, **com ou sem concentração**; logo, se não se admite sua compensação, é o frete que deixa de ser não-cumulativo.

Com esses argumentos adicionais, além de todos os outros que constam do voto da n. relatora, votei pela possibilidade do creditamento.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Júlio César Alves Ramos