



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.906116/2012-12
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.783 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PROFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 15/12/2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de insumo, para fins de tomada de créditos das contribuições sociais, está inarredavelmente vinculado ao processo produtivo executado pelo contribuinte. Os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço tomado depois de encerrado o processo produtivo, não se subsume no conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos não ensejam creditamento.

As despesas de frete, inclusive no regime monofásico, somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(documento assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo – Presidente
(documento assinado digitalmente)
Vanessa Marini Cecconello - Relatora
(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rêgo. Ausente o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3201-005.031**, de 26 de fevereiro de 2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário. O julgado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 15/12/2006

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

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

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

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

Não resignada com o acórdão, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à matéria **“aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre fretes relativos à operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico”**. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigma o acórdão nº 9303-007.767.

Foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do despacho de admissibilidade s/nº, de 15 de maio de 2019, proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção.

Devidamente intimado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao apelo especial da Fazenda Nacional postulando preliminarmente o seu não conhecimento e, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Em sede de contrarrazões, sustenta o Contribuinte que não deve ser admitido o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, pois os acórdãos recorrido e paradigma não guardam similitude fática, vez que os procedimentos realizados pelas autoridades administrativas foram distintos. Argumenta que:

[...]

No caso do acórdão paradigma nº 9303-007.767 colacionado pela Fazenda Nacional, as autoridades administrativas efetuaram o lançamento de ofício por meio de auto de infração lavrado contra a empresa para a exigência de débitos de PIS e de COFINS, após a realização de mecanismo de rateio proporcional para a determinação do montante dos créditos passíveis de utilização, com base nas receitas auferidas pela empresa, conforme declarado em DACON.

[...]

Por sua vez, no caso do acórdão recorrido, como será melhor explicado a seguir, a exigência dos débitos em questão foi efetuada no âmbito de um processo de compensação e, por meio de um “encontro de contas” as autoridades administrativas utilizaram o crédito pleiteado (pagamento indevido ou a maior) para quitação de débitos que não foram sequer constituídos, seja pela Recorrida, que não o declarou, seja pela autoridade administrativa, que não lavrou o auto de infração, conforme demonstra o seguinte trecho do relatório:

[...]

Com a devida vênia a entendimento diverso, entende-se não assistir razão ao Sujeito Passivo quanto ao não conhecimento do recurso especial. No caso em apreço, a diferença na “origem” dos procedimentos administrativos não implica em diferença de situações fáticas, pois em ambos os casos, havia a pretensão de utilização de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos com as despesas incorridas na revenda de produtos sujeitos ao regime monofásico.

Portanto, comprovada a divergência.

2 Mérito

No mérito, a controvérsia gravita em torno da possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre **fretes relativos à operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico**, 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).

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 considera-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 (Lei do Reporto) dispôs expressamente haver o direito aos referidos créditos que sejam vinculados à venda de produtos desonerados para todos os

contribuintes, não se limitando àqueles beneficiários do regime especial do REPORTO, *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.

Consigne-se que a tentativa do Governo de restrição à tomada de créditos pelos distribuidores e comerciantes de produtos sujeitos à incidência monofásica, por meio da edição da Medida Provisória nº 413, de 03/01/2008, que inseriu os §§ 14 e 22, no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e da Medida Provisória nº 451, de 15/12/2008, que inseriu os §§ 15 e 23, no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, perdurou tão somente durante a vigência das referidas MPs.

Os dispositivos foram rejeitados pelo Congresso Nacional, deixando clara a insubsistência da 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.

Consoante afirmado pela Ilustre Conselheira Érika Costa Camargos Autran, no julgado consubstanciado no Acórdão nº 9303-004.311, 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 não deve prevalecer a glosa dos créditos em questão.

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, 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.

A argumentação aqui expendida vem confirmada, ainda, na declaração de voto do Ilustre ex-conselheiro Júlio César Alves Ramos no Acórdão nº 9303-004.311, de 15 de setembro de 2016, julgado de relatoria da Nobre Conselheira Érika Costa Camargos Autran. Na declaração de voto, restou consignada a concordância do então conselheiro com a relatora, e explicando melhor a sua posição nos seguintes termos:

[...]

No que tange à interpretação, por parte da Fazenda Nacional, do inciso IX do art. 3º das leis instituidoras das contribuições não-cumulativas, recorro 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.

[...]

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), houve julgamento proferido em embargos de divergência, no ERESP nº 1.768.224 – RS, para uniformizar entendimento da 1ª Seção do STJ, sem efeitos vinculantes pois não afetado à sistemática dos recursos repetitivos. Embora o resultado do julgamento tenha sido em sentido contrário àquele aqui defendido, importa trazer a fundamentação do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, cujos argumentos ressoam com a tese aqui defendida e em linha com o entendimento que sempre prevaleceu no âmbito da Primeira Turma do STJ (conforme REsp 1.051.634 e REsp 1.740.752):

[...]

A Lei n. 11.033/2004, por sua vez, ao disciplinar, dentre outros temas, o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, instituiu benefícios fiscais como a suspensão da contribuição ao PIS e da Cofins, convertendo-se em operação, inclusive de importação, sujeita à alíquota zero após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do respectivo fato gerador, das vendas e importações realizadas aos beneficiários do REPORTO, consoante a dicção de seu art. 14, § 2º:

Art. 14. Serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e, quando for o caso, do Imposto de Importação - II, as vendas e as importações de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens, no mercado interno, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva na execução de serviços de:

(Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

§ 2º A suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS converte-se em operação, inclusive de importação, sujeita a alíquota 0 (zero) após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do respectivo fato gerador.

[...]

Por seu turno, o art. 17 desse diploma legal assegura a manutenção dos créditos existentes, nos seguintes termos:

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.

Tal preceito, repita-se, assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da Cofins, embora a revenda não seja tributada. Desse modo, permite-se àquele que efetivamente adquiriu créditos dentro da sistemática da não cumulatividade não seja obrigado a estorná-los ao efetuar vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS e da Cofins.

Em outras palavras, a norma em destaque revela-se indubitosa quanto à utilização de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins no caso de venda efetuada no regime monofásico, pois garante a manutenção desses créditos pelo vendedor na hipótese de venda de produtos com incidência concentrada.

Cumpra salientar que o multicitado dispositivo não se mostra restrito às operações realizadas com os beneficiários do regime do REPORTE, porquanto ausente essa limitação, além de não vincular as vendas de que trata às efetuadas na forma do art. 14 da lei em comento.

Aliás, conquanto a Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB não permita a manutenção do crédito em tela, vem admitindo que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 se aplica igualmente a outras atividades (cf. Soluções de Consulta COSIT/RFB ns. 218/2014, 355/2017; e 06/2020).

Desse modo, a análise conjunta do art. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, e do comando radicado no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, impõe a conclusão segundo a qual este, por tratar-se de dispositivo legal posterior e que regula inteiramente a matéria de que cuidam aqueles, revogou-os, tacitamente, a teor do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB.

Assim, a vedação legal então existente para a utilização de créditos na tributação monofásica foi afastada por dispositivo legal que expressamente autoriza o crédito de contribuição ao PIS e de Cofins na hipótese.

De fato, não se pode negar que a partir da vigência do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 os contribuintes atacadistas ou varejistas de quaisquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica fazem jus ao crédito relativo à aquisição desses produtos, em sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade aplicável às contribuições, estampada no art. 195, § 12, que há de ser prestigiada, dela extraindo-se sua máxima eficácia.

Se, no regime monofásico, todos os demais elos da cadeia produtiva, à exceção do produtor ou importador – responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota mais gravosa – ficam desobrigados do recolhimento porque, sobre a receita por eles auferida, aplica-se a alíquota zero, tal fato não obsta que essas contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas, como expressamente assegura o art. 17 da Lei n. 11.033/2004.

Acrescente-se a recente manifestação do órgão central da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB no sentido de que "o sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa" das contribuições em análise, premissa essa registrada na Solução de Consulta COSIT n. 06/2020, que, outrossim, não observa, em nítido confronto com a legalidade, a revogação da vedação legal então existente para a utilização de créditos na tributação monofásica:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

O sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas

obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de produtos sujeitos à concentração tributária, que apure a Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, "b", c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep regularmente apurados e vinculados a vendas posteriores sujeitas à alíquota zero, mesmo no caso de produtos sujeitos à concentração tributária, são passíveis de compensação e de ressarcimento, de acordo com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 c/c o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

[...]

(DOU de 11.02.2020, seção 1, p. 35 – destaquei).

Nessa linha, sublinho que a Fazenda Nacional, conquanto discorde da pretensão da Embargante, reconhece o sistema da monofasia como compatível com a técnica da não cumulatividade em relação a um mesmo contribuinte:

[...] até porque poderia haver cumulatividade em relação a outros custos essenciais ou em decorrência da comercialização concomitante de produtos outros.

É certo que o legislador tributário entendeu, **num primeiro momento**, que o regime não cumulativo da PIS (e também da COFINS) seria totalmente incompatível com a incidência monofásica das contribuições, tendo assim justificado a exclusão dos setores submetidos à incidência única na exposição de motivos da MP 66/02 (convertida na Lei 10.637/02, que instituiu o regime não cumulativo do PIS). Mas o pensamento evoluiu e, pouco tempo depois, mais precisamente a partir de maio de 2004, por força da Lei 10.865/04, a incompatibilidade ruiu com a revogação da redação originária do art. 3, I, que vedava o creditamento em relação à aquisição de produtos submetidos à incidência concentrada.

(memorial distribuído após a presente vista coletiva, sendo o destaque do original, p. 04).

Observe-se que o óbice identificado pelo Fisco diz com a suposta proibição trazida pela lei, afastando-se do fundamento central abraçado por alguns julgados deste Superior Tribunal de Justiça, exatamente o relativo à ausência do pressuposto lógico da cumulação, observado na não cumulatividade.

Ademais, a orientação aqui explicitada mostra-se consentânea com o teor do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CR), aplicável às contribuições cuja materialidade revista a natureza de imposto, como é o caso do PIS e da Cofins.

[...]

In casu, o acórdão embargado abraça a tese segundo a qual "inexiste direito a creditamento, por aplicação do princípio da não cumulatividade, na hipótese de incidência monofásica do PIS e da COFINS, porquanto inócua, nesse caso, o pressuposto lógico da cumulação" (fl. 301e).

Com efeito, tal compreensão esbarra, com a licença dos que abraçam entendimento diverso, na lógica do regime monofásico da contribuição ao PIS e da Cofins, que exhibe mecanismo de incidência concentrada da tributação, com alíquota em patamar superior, desonerando-se as demais etapas da cadeia produtiva. Na monofasia, consoante o exposto, o contribuinte é único; e o tributo pago, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será reavido.

Ademais, o benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e de Cofins, ainda que as vendas e revendas efetuadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é, indubitavelmente, extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTE, por categórica imposição legal (art. 17 da Lei n. 11.033/2004).

Acrescente-se, uma vez mais, que o fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo pagamento do tributo a uma alíquota maior, não se revela como entrave para a manutenção dos créditos das aquisições efetuadas pelos contribuintes.

Tal entendimento, evidentemente, não desnatura a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à Cofins e à contribuição ao PIS.

Desse modo, a tese plasmada no acórdão paradigma representa, em meu sentir: (i) a observância da disciplina legal específica; e (ii) a esmerada interpretação sistemática do regime de creditamento no âmbito da contribuição ao PIS e da Cofins.

Posto isso, com a vênua do Sr. Ministro Relator, dele DIVIRJO para DAR PROVIMENTO aos Embargos de Divergência, nos termos expostos.

[...]

Dessa forma, entende-se que dispõe o Contribuinte do direito à manutenção dos créditos de PIS e COFINS relativos aos fretes na revenda de produtos monofásicos, ainda que as vendas e revendas realizadas não tenham sido oneradas pela incidência das contribuições, consoante disposição do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao Reporto.

3 Dispositivo

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

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Fl. 14 do Acórdão n.º 9303-012.783 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16682.906116/2012-12

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Redator designado.

1. Admissibilidade

2. Mérito

DIVERGÊNCIA (II) - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O CUSTO DOS FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS PARA FORMAÇÃO DE LOTES

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, assim definiu (negritei):

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Embora tenha afastado a aplicação das instruções normativas SRF 247, de 2002, e 404, de 2004, ao interpretar o conceito de insumo com o norte dos critérios da essencialidade e da relevância, o STJ vinculou-o ao processo produtivo, que se encerra com a obtenção de um produto acabado. Como corolário desse entendimento, os bens e serviços consumidos depois do encerramento do processo produtivo não podem ser considerados como insumos. Assim, entendo que descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, mesmo em se tratando de regime monofásico, e não se encaixa na hipótese de crédito de frete na venda, relacionando-se a uma fase logística anterior à venda.

Reitero, neste ponto, a mudança do meu entendimento a respeito da possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos fretes para transporte *intercompany* de produtos acabados com fulcro no art. 3º, inc. IX, das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais. Meu entendimento anterior era no sentido de que a caracterização da operação de venda prescindia da efetiva mudança de titularidade do produto, pois o centro de custo “operações de venda” contemplaria os fretes sobre produtos acabados. Porém, após minuciosa pesquisa jurisprudencial, constatei que o STJ tem entendimento dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados.

Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial.

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissis, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)

2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.

3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece

o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[....omissis.....]

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

[.....omissis.....]

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

[.....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in

verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

Com esses fundamentos, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe provimento, para restabelecer a glosa dos créditos tomados sobre o valor dos fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, inclusive no regime monofásico.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas