



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13227.900128/2012-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-008.747 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de junho de 2021
Recorrente MIRIAN VILHENA AUTO POSTO - COMERCIO DE COMBUSTIVEIS, LUBRIFICANTES, GAS E CULTIVO DE MADEIRAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE. REVENDA. VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, veda o direito ao desconto de créditos não cumulativos decorrentes da aquisição de bens para revenda sujeitos ao regime de tributação monofásico. Estando os fretes inclusos no custo de aquisição desses bens, também estão sujeitos ao impedimento.

CRÉDITO DE PIS/COFINS. CONTRATO. ALUGUEL. REGISTRO PÚBLICO. DESNECESSIDADE.

A principal finalidade dos registros públicos é garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos (conforme artigo 1º da Lei nº 6.015/73 - Lei dos Registros Públicos), na função de regulamentar o artigo 236 da Constituição Federal. Neste contexto normativo, o registro de documentos é importante para que tenham oponibilidade a terceiros, mas não consiste em requisito de validade dos documentos, é essa a inteligência do artigo 221 do Código Civil.

Assim, não é necessário que o contrato de aluguel firmado entre as partes seja registrado em cartório para que haja o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS outorgado pelo artigo 3º, inciso IV das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o qual não apresenta nenhum requisito nesse sentido para a validação do crédito.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PERD/COMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

As alegações constantes da manifestação de inconformidade devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Isto porque, com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, caput, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do

Código de Processo Civil, que cabe à Recorrente, autora do processo administrativo de restituição/compensação, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. LIMITES DA LIDE. DIREITO AO CRÉDITO.

Não há espaço para conhecimento de questões relativas a débitos do contribuinte, as quais extrapolam os limites do processo administrativo de compensação tributária, limitada pelo conteúdo do despacho decisório e pela defesa sobre o crédito pleiteado.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC.. POSSIBILIDADE. JULGAMENTO VINCULANTE.

É devida a correção monetária (SELIC) no ressarcimento de crédito da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, nos termos do do REsp 1.767.945/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, que deve ser aplicado pelo CARF por determinação regimental (artigo 62, §2º do RICARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) pelo voto de qualidade, para manter as glosas sobre os gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena Campos, Ariene D´Arc Diniz e Amaral (suplente convocada) e Thais de Laurentiis Galkowicz (relatora) que davam provimento ao recurso neste ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida; (ii) por unanimidade de votos, para reconhecer a validade dos créditos referentes à locação de equipamentos com a Transportadora Batista Ltda; (iii) por maioria de votos, mediante aplicação do Recurso Repetitivo REsp 1.768.415, para garantir a incidência da atualização monetária pela Selic sobre o direito creditório, a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, contado da apresentação do pedido de ressarcimento, aplicando-se o disposto no art. 24 da Lei 11.457/2007, até a data da sua efetiva concretização, com o recebimento em pecúnia ou com o encontro de contas na compensação, conforme seja o caso. Vencido o Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida que negava o direito à correção.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Silvio Rennan do Nascimento Almeida – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Ariene D Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Thais de

Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Ariene D Arc Diniz e Amaral.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Curitiba, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte, sobre crédito relativo à COFINS.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o processo de contestação contra o Despacho Decisório emitido em 01/03/2012, pela DRF Ji-Paraná, que deferiu parcialmente o direito ao crédito de COFINS não cumulativa – mercado interno, do 3º trimestre de 2005, deferindo o crédito de R\$ 28.518,36 do valor de R\$ 63.277,06 pleiteado no PER nº 24217.07698.300408.1.1.11-0544 e, em consequência, homologando parcialmente a compensação declarada na Dcomp nº 41633.11026.300408.1.3.11-4902.

Conforme Relatório Fiscal, o procedimento de análise do direito creditório do PIS/Pasep e da Cofins abrangeu os períodos compreendidos entre 07/2004 e 12/2005 e foram anotadas as seguintes ocorrências:

1. glosa da totalidade de créditos sobre **fretes** utilizados pela contribuinte, por se referirem a compra de combustíveis e não fretes em operações de venda;
2. glosa de despesas com **locação** de equipamentos da Cia. Brasileira de Petróleo Ipiranga pela não apresentação do contrato; e das despesas com locação de equipamentos da Transportadora Batista Ltda., pela inexistência de contrato com registro público. Foram considerados apenas os créditos de locação imobiliária feito com a Transportadora Giomila Ltda.;
3. foram mantidos os créditos com gastos de **energia elétrica**, sendo efetuada a glosa de R\$ 312,24, em novembro de 2005, por constar informação indevida no Dacon em relação a esse valor;
4. manteve-se os créditos sobre **benfeitorias** realizadas em imóveis próprios e de terceiros em relação à Cofins, mas realizou-se a glosa de créditos de PIS/Pasep sobre benfeitorias próprias, nos termos da legislação, considerando tão-somente os créditos com benfeitorias em imóvel de terceiros; também efetivou-se a glosa de gastos que não se enquadram dentro do conceito de benfeitorias, como despesas de manutenção (troca de lâmpadas, cópias de chaves etc.), ou que não tinham qualquer relação com os imóveis (revisão de veículo, compra de envelopes etc.);
5. quanto a **bens adquiridos para revenda**, a pessoa jurídica não pode descontar créditos na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária (como no caso de vendas de gasolinas e suas correntes), e também de vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores de autopeças (como indicadores de velocidade e tacômetros e suas partes, filtros de entrada de ar para motores de ignição por centelha e aparelhos para filtrar óleos minerais).

Inconformada com a decisão proferida, a interessada apresentou

Manifestação de Inconformidade, argumentando que se dedica ao comércio varejista de combustíveis e lubrificantes e a prestação de serviços afins, que é optante pelo regime de apuração pelo Lucro Real e, portanto, sujeita-se à apuração das contribuições para o PIS e a Cofins pelo regime da não-cumulatividade. Diz que realiza a venda de gasolinas, óleo diesel e demais combustíveis tributados à alíquota zero e que não se apropriou de créditos sobre a aquisição de combustíveis, já que são tributados pelo regime monofásico e não dão direito a créditos, mas, sim, de créditos sobre insumos e serviços

necessários na atividade que exerce, uma vez que sendo seu produto final tributado à alíquota zero, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, permitem o aproveitamento dos créditos sobre esses dispêndios.

Quanto aos fretes pagos, esclarece que adquire combustíveis e lubrificantes para revenda, mas como a empresa vendedora não entrega os produtos, precisa contratar serviços de fretes de outras pessoas jurídicas para que o produto chegue até seus estabelecimentos e possa realizar a venda, e enfatiza, por isso, que o frete é um serviço/insumo necessário para a realização de sua atividade comercial. Ressalta que o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não relaciona os insumos/serviços e tampouco considera que apenas indústrias podem realizar créditos, e que a Receita Federal ao editar a IN 404/2004, conceituando o termo insumo, foi além do seu dever de normatizar. Faz uma diferenciação entre a não cumulatividade do PIS e da Cofins e da não cumulatividade do IPI ou do ICMS, citando decisões do CARF, do Tribunal Regional Federal e Soluções de Consulta da Receita Federal.

Salienta ser ilegítima a exclusão de créditos com alugueis pagos à Transportadora Batista Ltda, pela ausência de registro público do contrato firmado entre elas.

Entendeu ser desnecessário o registro, pois o mesmo está assinado pelas partes e por testemunhas, sendo os valores pagos confirmados por recibos e a legislação não estabelece a obrigatoriedade do registro público. Também os pagamentos de aluguel de equipamentos (bombas de gasolina e tanques) efetuados à Cia. Brasileira de Petróleo Ipiranga foram efetuados, conforme comprovam os boletos bancários, mas não localizou o contrato em seus arquivos, solicitando que tais valores sejam incluídos na base dos créditos e que seja acolhida posteriormente declaração da Cia. Ipiranga acerca da locação de suas máquinas.

Contesta a exclusão dos créditos sobre bens para revenda, aduzindo que, conforme mencionado no relatório fiscal, nunca vendeu tacômetros, mas sim tacógrafos, que são discos de papel para registrar a velocidade dos caminhões, cujo produto é classificado na NCM 48.23.40.00 – papéis diagramas para aparelhos registradores, em bobinas, em folhas ou em discos, não relacionado nos anexos da Lei nº 10.485, de 2002. Também em relação a filtros, diz que vende diversos tipos de filtros, mas nem todos estão sujeitos à incidência concentrada das contribuições, já que são apenas os filtros do NCM 8421.23.00 e 8421.31.00 que estão no Anexo I da Lei nº 10.485, de 2002, os demais são tributados à regra geral. Diz que para ser correta a glosa de tais itens é necessário que se analise o tipo do produto, se monofásico ou não, mas também deve ser verificado a base dos débitos, já que ofereceu à tributação todos os produtos dos quais tomava crédito.

Solicita, por fim, o reconhecimento dos créditos que foram glosados, a homologação das compensações declaradas, a suspensão da exigibilidade dos débitos e também o direito à atualização dos créditos com base na taxa Selic.

Tendo em vista as argumentações trazidas em sua Manifestação de Inconformidade e dada a inexistência de documentos comprobatórios nos autos, foi emitido Termo de Diligência por esta 3ª Turma de Julgamento, solicitando cópias de recibos de alugueis efetuados no período, comprovação de seu registro contábil e respectivos contratos de locação; bem como relação dos produtos vendidos com detalhamento e sua classificação NCM.

Cumprida a solicitação efetuada, os autos retornaram para julgamento.

Sobreveio então o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/CTA, dando parcial provimento à manifestação de inconformidade da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES SOBRE COMPRAS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

O frete sobre compras não pode ser admitido para efeito de creditamento, uma vez que não havendo a possibilidade de aproveitamento do crédito com a própria aquisição de combustíveis, assim também não o haverá para o gasto com seu transporte.

PAGAMENTO DE ALUGUÉIS. CONDIÇÕES PARA CREDITAMENTO.

É passível de creditamento as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, quando houver a inequívoca comprovação dos gastos efetuados e sua efetiva utilização na atividade da empresa, inexistindo a possibilidade da utilização de créditos sobre despesas com aluguéis de caminhão-trator e semi-reboque utilizado para o transporte de combustível.

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. REGIME MONOFÁSICO.

Em se tratando de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, inexistente a possibilidade de creditamento quando da sua aquisição.

RESSARCIMENTO. JUROS COM BASE NA TAXA SELIC.

Os valores pagos a título de ressarcimento das contribuições de PIS/Pasep e Cofins não cumulativas não ensejam a incidência de juros compensatórios, com base na taxa SELIC, conforme previsão legal estabelecida nas leis de regência.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Conforme relata o Despacho de fls 116, a Contribuinte foi cientificada da decisão do Acórdão da Manifestação de Inconformidade em 06/05/2016 (fls 72) e decorrido o prazo de 30 (trinta) dias não houve registro de solicitação de juntada do Recurso Voluntário. Com o decurso de prazo, o processo de crédito foi encerrado e arquivado. O débitos não compensados seguiram para cobrança administrativa.

Consta nas fls. 79 a 82 que foi expedida Carta Cobrança solicitando o recolhimento do valor devido ou o comparecimento no prazo de 30 dias para comprovação. Dentro do prazo concedido pela Carta Cobrança, a Contribuinte protocolou Recurso Voluntário, no qual suscitou a tempestividade como preliminar (fls 86 a 91).

Para fins de melhor execução dos procedimentos quanto à decisão da lide, o presente processo, referente ao crédito pleiteado, foi desarquivado e o questionamento foi nele informado.

O processo de cobrança (PAF n. 13227-900.247/2012-67) foi a ele apensado para melhor acompanhamento dos fatos. Os documentos constantes nesse último PAF, após o início da cobrança administrativa, foram a este anexados.

Diante dos fatos, foi proposto o encaminhamento do processo para análise de admissibilidade e julgamento do recurso voluntário.

Na sessão de 23 de maio de 2019, os autos foram baixados em diligência para aferir a tempestividade do recurso voluntário, o que foi confirmado pelo despacho de fls 155, com o seguinte teor:

Em consulta às solicitações de juntada de documentos realizadas ao processo 13227.900125/2012-71, observa-se juntada recusada em 06/06/2016, com a justificativa 'recurso voluntário com nº de processo divergente'. Ao consultar-se o documento equivocadamente nomeado como recurso especial, observa-se referir-se o mesmo, de fato, ao presente processo (telas acostadas às fls. 129-154). Assiste, portanto, razão à

interessada ao afirmar que, dentro do prazo legal de 30 dias, o recurso voluntário referente ao PAF nº 13227.900128/2012-12 foi, equivocadamente, protocolado no bojo do PAF nº 13227.900125/2012-71.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Como se verifica do relato acima, o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

1. Créditos indevidos sobre gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda

A Recorrente é empresa dedicada preponderantemente ao comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, conforme se depreende do seu Contrato Social e é salientado pela autoridade lançadora no Relatório fiscal.

É então dentro desse específico setor da economia que deve ser analisada a tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS no presente caso.

Pois bem. Os combustíveis (gasolina, óleo diesel, querosene de aviação e outros) a partir de 1º de julho de 2000 são tributados pelas referidas Contribuições pela modalidade monofásica, incidindo uma única vez no fabricante ou importador, desonerando a receita da venda desses produtos nos distribuidores e varejistas.

Como é consabido, a incidência monofásica tem por objetivo concentrar a incidência tributária, de modo que são aplicadas aos produtores ou importadores alíquotas diferenciadas, superiores às básicas, enquanto os demais (atacadistas e varejistas) são tributados à alíquota zero.

Cumpra destacar que a incidência monofásica não se confunde com o instituto da substituição tributária, uma vez que nesta última as receitas estão obrigatoriamente sujeitas ao regime cumulativo, o que não acontece na primeira. Dessa forma, mesmo dentro da sistemática monofásica, os produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas poderão estar sujeitos ao regime cumulativo ou não cumulativo, de acordo com o regime de tributação da pessoa jurídica (presumido ou real, respectivamente).

Ou seja, a incidência monofásica não é exceção à aplicação do regime não cumulativo e, conseqüentemente, no desconto de créditos inerente à essa modalidade de tributação.¹ Contudo, há regras na legislação que precisam ser observadas.

Quando ocorre a tributação concentrada no início da cadeia produtiva, não haverá a apuração de créditos e débitos nas etapas posteriores.

Por isso é que, com relação aos varejistas, acertadamente o artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua o direito ao crédito da aquisição de combustíveis (dentro

¹ BERGAMINI, Adolpho. et alii. Manual do PIS e da COFINS. São Paulo: Fiscosoft Editora Ltda, 2013, pp. 367 a 369.

outros produtos), os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Vejamos:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

Assim, não há dúvida de que não poderia a Recorrente tomar crédito dos combustíveis que adquire para revenda.

Tal exceção ao creditamento dos produtos atingidos pela monofasia, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda. Explico.

Mas antes de tudo, ressalto que não se discute aqui o direito ao crédito segundo a regra do artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), na condição de insumo necessário.

Com efeito, a discussão em torno do que seriam insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das Contribuições - a qual foi a razão de decidir da DRJ - não guarda relação com o caso dos autos, vez que o *inciso II* do artigo 3º cuida de hipótese de bens e serviços, utilizados como insumo, na *prestação de serviços* e na *produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*. Essa, contudo, não é a situação da Recorrente, que pagava o frete na aquisição de bem destinado para *a revenda*. A revenda, enquanto operação comercial (como o atacado e o varejo), não se confunde com a prestação de serviços ou com a produção de bens, como de longa data vaticinam a Receita Federal, este Conselho e o Poder Judiciário.

O direito ao crédito do frete referente à compra de mercadorias para revenda, aplicável ao presente caso decorre, isto sim, do próprio *inciso I* do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS)

Tratando especificamente do frete de empresas varejistas, a doutrina já se manifestou em diversas ocasiões, exatamente no sentido do seu resguardo pelo supracitado dispositivo legal (inciso I do artigo 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.837/2002). As palavras de Marco Aurélio Greco² sobre o tema são as seguintes:

Assim, quando uma empresa adquire para revenda determinado bem e contrata o respectivo transporte, este faz parte indissociável da aquisição a que se refere o inciso "I", ainda que seja um dispêndio separado do preço do bem em sentido técnico.

Realmente, só tem sentido adquirir para revender se o comprador receber o que comprou, pois, sem isto, não poderá garantir a entrega ao cliente.

Portanto, para quem compra para revenda, o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete pago para que o bem chegue em seu estabelecimento está abrangido pelo inc. I do art. 3º da Lei n. 10.833/2003.

A conclusão, de fato, não poderia ser outra. Afinal, o frete compõe o custo de aquisição do produto, conforme dispõe o artigo 289, §1º do RIR/99, vigente à época dos fatos:

² PIS e COFINS - Fretes pagos para o transporte de Mercadorias. in PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (coords). PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013, p 356.

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º **O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte** e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação

Nesse sentido, a própria Receita Federal já se manifestou em algumas oportunidades sobre o direito ao crédito decorrente do frete contratado na aquisição de produtos para revenda:

Solução de Consulta N.º 234, de 13 de Agosto de 2007

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos da COFINS.

Dispositivos Legais: Lei N.º 10.833, de 2003, art. 3º; RIR/99, art. 289, § 1º e Instrução Normativa SRF N.º 247, de 2002, art. 66.

Assunto: Contribuição para o PIS

O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos do PIS.

Dispositivos Legais: Lei N.º 10.637, de 2002; Lei N.º 10.833, de 2003, arts. 15 e 16; RIR/99, art. 289, § 1º e Instrução Normativa SRF N.º 247, de 2002, art. 66. (grifamos).

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 15 de 27 de Fevereiro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins

EMENTA: FRETES NA AQUISIÇÃO Os custos de transporte até o estabelecimento do contribuinte, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, integram custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda, constituindo base de cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições devidas.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, independentemente de qual seja o regime de cobrança desta, o contribuinte substituído do ICMS pode excluir da receita bruta o respectivo valor cobrado a título de substituição tributária destacado em nota fiscal, visto não ter a natureza de receita própria. (grifamos)

Pois bem. A Recorrente adquire mercadorias para revenda (combustíveis), porém a empresa vendedora não entrega os produtos no seu pátio - mais especificamente, em seus tanques. Dessa forma, ela precisa contratar serviços de fretes de outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ser destinado à venda. Este frete, enquanto receita da transportadora, é tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

Em outras palavras, no caso do frete pago pelo comprador, há duas notas fiscais distintas. Uma para a distribuidora e outra para o transportador. A distribuidora é sujeita ao regime monofásico, mas o transportador é tributado pelo regime não cumulativo.

Nesses termos, fica evidente que o frete é uma *operação autônoma* em relação à aquisição do combustível.

Trata-se, em verdade, de operação comercial com a transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade, sendo que, repita-se, a sua receita pela transportadora é tributada pela Contribuições.

Tais dispêndios, portanto, são custo de aquisição de serviços de fretes e não custo de aquisição de combustível. Ou seja, muito embora estejam relacionadas - como acima mencionado, já que o custo do frete integra o custo de aquisição do bem para revenda, nos termos do artigo 289, §1º do RIR/99 - são operações distintas, com fornecedores distintos, e o mais importante, regimes de incidência distintos. Dessarte, devem ser analisadas de forma separada no que tange ao direito crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.³

Traçada tal premissa, fica clara a conclusão no sentido de que, sendo os regimes de incidência diversos, do produto (combustível, no modelo monofásico, pago ao distribuidor) e do frete (transporte, na não-cumulatividade, pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria. Pelo contrário. Justamente em razão da distinção de regimes, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, nos termos do artigo 3º, inciso I das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, assim como existe para qualquer outro atacadista ou varejista que trabalhe com produtos tributados na sistemática da não cumulatividade.

Não há na legislação nada que impeça tal creditamento para empresas como a Recorrente, já que inexistente critério de discriminação, *em relação ao frete*, do presente caso em comparação com qualquer outra empresa atacadista ou varejista.

Inclusive, o raciocínio aqui empregado é o mesmo daquele adotado em outros julgamentos deste Conselho a respeito da possibilidade de tomada de crédito das Contribuições relativamente ao frete de produtos não tributados. Destaco a seguir passagem do voto da Conselheira Maysa De Sá Pittondo Deligne, no Acórdão 3402-003.520, a respeito do tema:

"Entretanto, ao contrário do que afirmou a fiscalização, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso:

"Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifei)

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (**frete na aquisição de bens para revenda, tributado e assumido pelo adquirente**). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de tomada do crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero, restrição esta não trazida na Lei.

³ Não é demais reavivar a passagem da doutrina de Marco Aurélio Greco alhures transcrita, que confirma que tecnicamente os dispêndios com o produto e com o frete não se confundem: "assim, quando uma empresa adquire para revenda determinado bem e contrata o respectivo transporte, este faz parte indissociável da aquisição a que se refere o inciso "I", ainda que seja um dispêndio separado do preço do bem em sentido técnico."

Nesse sentido, vejam-se outros acórdãos deste E. Conselho:

"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. **O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições.** Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/2009-94 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403-003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria - grifei)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 (...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. **É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.**" (Processo n.º 10950.003052/2006-56. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403-001.938. Maioria - grifei)

A mesma premissa adotada pela fiscalização no presente caso, mantida pela decisão de primeira instância, foi afastada com veemência e clareza pelo I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do último acórdão acima ementado:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1o da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). **Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto**" (grifei).

Este Colegiado, por maioria de votos, decidiu nos termos constantes no presente voto nos Acórdãos 3402006.650 e 3402006.649.

Por tudo quanto exposto, já se conclui pela validade do crédito pleiteado pela Recorrente referente aos fretes de combustíveis, vez que é essa a interpretação mais coerente com a legislação que rege a matéria.

2. Utilização de Alugueis na Apuração dos Créditos de PIS/Pasep

A Autoridade Administrativa efetuou as seguintes glosas: a) créditos relativos à locação com a Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga por não ter sido apresentado o contrato de aluguel pela Contribuinte; b) créditos referentes à locação de equipamentos com a Transportadora Batista Ltda, em razão de não haver regular registro público para o contrato de

aluguel, e, assim, não gerar efeitos para terceiros, no caso a União, de acordo com o artigo 221, da Lei 10.406/2002 (Código Civil).⁴

Vejamos se tais requisitos utilizados para a tomada do crédito possuem amparo legal.

A legislação de regência da Contribuição ao PIS e da COFINS permite a apuração de créditos em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos, conforme se depreende do *inciso IV* do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Aqui, a lei diz que os gastos com aluguel devem estar direcionados à atividade da empresa, de modo que o crédito não está necessariamente ligado ao setor fabril ou a prestação de serviços. Portanto, mesmo a despesa com aluguel relativa à área administrativa das empresas ou aquelas tidas por empresas comerciais pode gerar crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS (vide Solução de Consulta DISIT/SRRF 08 n. 492, de 31 de dezembro de 2009⁵ e Acórdão 3301-005.016, de 28 de agosto de 2018⁶). Na apropriação de créditos nos termos do inciso IV, estes serão calculados no momento do dispêndio sobre o valor da locação, sendo que esse montante estará contabilizado como custo da sociedade.

São esses os requisitos legais a serem observados para a tomada do crédito, mais nenhum.

Disto já se conclui que a motivação relativa à glosa de créditos da locação de equipamentos com a Transportadora Batista Ltda não pode ser convalidada. Lembremos que o Despacho Decisório não homologou o crédito da Recorrente em razão de não haver regular

⁴ Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assim ado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas as seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

⁵ Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS.

No cálculo da contribuição para o PIS/Pasep apurada pelo regime não-cumulativo podem ser descontados créditos relativos ao valor dos aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, aí compreendidas tanto suas atividades industriais, comerciais e de prestação de serviço, quanto suas atividades administrativas, desde que esses aluguéis sejam pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IV e § 3º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS.

No cálculo da Cofins apurada pelo regime não-cumulativo podem ser descontados créditos relativos ao valor dos aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, aí compreendidas tanto suas atividades industriais, comerciais e de prestação de serviço, quanto suas atividades administrativas, desde que esses aluguéis sejam pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IV e § 3º.

⁶ (...) REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.(...)

registro público para o contrato de aluguel, invocando o artigo 221 Código Civil em seu favor.⁷ Entretanto, e como já visto, a legislação afirma que é necessário que exista a contratação de aluguel de máquinas e equipamentos, sem nada mencionar sobre a necessidade de registro público do mesmo.

Sobre esse ponto, ressalto que a principal finalidade dos registros públicos é garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos (conforme artigo 1º da Lei nº 6.015/73 - Lei dos Registros Públicos), na função de regulamentar o artigo 236 da Constituição Federal,⁸ dispondo sobre serviços notariais e de registro.

Neste contexto normativo, o registro de documentos é importante para que tenham oponentes a terceiros, mas não consiste em requisito de validade dos documentos ora sob análise, essa é a inteligência do artigo 221 do Código Civil citado pela Fiscalização. Inclusive, assim já se manifestou esse Colegiado, na ocasião do julgamento do Processo n. 10980.721730/2013-38 (Acórdão n. 3402-004.932).

Corroborando tal normativa de direito material, na Seção VII do Código de Processo Civil encontramos os dispositivos que confirmam a validade e os efeitos dos instrumentos particulares em apreço, em termos probatórios/processuais. Vejamos:

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

Art. 409. A data do documento particular, quando a seu respeito surgir dúvida ou impugnação entre os litigantes, provar-se-á por todos os meios de direito.

Parágrafo único. Em relação a terceiros, considerar-se-á datado o documento particular:

I - no dia em que foi registrado;

Art. 410. Considera-se autor do documento particular:

I - aquele que o fez e o assinou;

Art. 411. Considera-se autêntico o documento quando:

I - o tabelião reconhecer a firma do signatário;

II - a autoria estiver identificada por qualquer outro meio legal de certificação, inclusive eletrônico, nos termos da lei;

III - não houver impugnação da parte contra quem foi produzido o documento.

Art. 412. O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída.

Art. 428. Cessa a fé do documento particular quando:

⁷ Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assim adado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

⁸ Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

I - for impugnada sua autenticidade e enquanto não se comprovar sua veracidade;

II - assinado em branco, for impugnado seu conteúdo, por preenchimento abusivo.

Parágrafo único. Dar-se-á abuso quando aquele que recebeu documento assinado com texto não escrito no todo ou em parte formá-lo ou completá-lo por si ou por meio de outrem, violando o pacto feito com o signatário.

Art. 429. Incumbe o ônus da prova quando:

I - se tratar de falsidade de documento ou de preenchimento abusivo, à parte que a arguir;

II - se tratar de impugnação da autenticidade, à parte que produziu o documento.

Neste ponto, incumbe destacar que a Fiscalização teve acesso às informações sobre o contrato firmado pela Recorrente, que são exatamente os mesmos trazidos à apreciação deste Conselho. Tal informação é relevante pois se a autoridade fiscal, no íterim do procedimento de fiscalização, entendeu que os atos praticados pela empresa não eram merecedores de fé, deveria ter se desincumbido do ônus da prova (artigo 429 do CPC) de demonstrar eventual abuso na composição destes documentos, que não corresponderiam a realidade.

Contudo, não ocorreu qualquer movimento nesse sentido. A Fiscalização tão somente descreveu no Relatório Fiscal a existência do contrato entre a Recorrente e a Transportadora Batista Ltda, sem o respectivo registro público, e sua interpretação sobre o instrumento particular em relação ao inciso IV do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Portanto, com relação aos créditos oriundo de pagamento de aluguel à Transportadora Batista Ltda, necessário retificar a decisão recorrida.

Já com relação aos créditos relativos à locação com a Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga, foram glosados por não ter sido apresentado o contrato de aluguel.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que de fato não localizou o referido contrato em seus arquivos, mas comprovou todos os pagamentos mensais efetuados a Cia Ipiranga, todos feitos por meio de boleto bancário. Em sua manifestação de inconformidade, alega que juntaria posteriormente uma declaração da Cia Ipiranga acerca da locação de suas máquinas à Recorrente à época dos fatos. Todavia, esse documento não veio aos autos.

Assim, é necessário concordar com a decisão *à quo* sobre a falta de prova pela Recorrente a respeito da validade do crédito pleiteado. Afinal, como se pode depreender de simples pagamentos periódicos, via boleto bancário, que existiria um contrato de aluguel de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da Recorrente?

O ônus da prova, *in casu*, é da Contribuinte, uma vez que aqui tratamos de pedido de ressarcimento. Isto porque, com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, *caput*, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, que cabe à Recorrente, *autora do presente processo administrativo*, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:

Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 373 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

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

Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao caso *sub judice*:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. **Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte.** Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurídicos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

Portanto, entendo que deve ser (i) revertida a glosa de créditos referentes à locação de equipamentos com a Transportadora Batista Ltda, e (ii) mantida a glosa dos créditos relativos à locação com a Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga.

3. Utilização de Bens para Revenda na Apuração dos Créditos de PIS/Pasep

A Recorrente concordou expressamente com a glosa de créditos considerados indevidos pela fiscalização nesse ponto (créditos referentes à venda de autopeças relacionadas no anexo I e II da Lei 10.485/2002). Apesar disto, argumenta que deveria a autoridade fiscal atentar para a base de débitos, já que a Recorrente oferecia a tributação todos os produtos sobre os quais tomava crédito.

A argumentação da Recorrente poderia implicar em uma diligência por esse Colegiado, para a verificação de suas alegações e, eventualmente, promover um ajuste do montante devido pela empresa a título da Contribuição ao PIS e da COFINS no período em questão, caso estivesse sob julgamento um auto de infração. Entretanto, aqui está sob julgamento pedido de ressarcimento, o que limita a lide unicamente à análise dos créditos pleiteados pela Recorrente, não havendo, portanto, espaço para a análise de alegados débitos, que em nada tangenciam os limites da lide aqui tratada.

Outrossim, caso efetivamente haja o indébito tributário, deverá a Recorrente iniciar *outro* processo administrativo, requerendo pelas vias cabíveis a devolução de tais valores, demonstrando e provando seu direito.

4. Da suspensão da exigibilidade.

Com relação ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído nos presentes autos, com fundamento no art. 151 do CTN, o mesmo carece de objeto, pois atendido está.

5. Correção do valor do crédito pela Taxa Selic

A questão da concessão de correção monetária em pedidos ressarcimento/compensação de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS tomou novos ares em maio de 2020, devendo agora ser avaliada com base no quanto decidido pelo STJ no REsp 1.768.415, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

Sua abordagem em relação ao CARF e, especialmente, quanto a leitura que deve ser dada à Súmula 125, foi precisamente delineada pelo Conselheiro Salvador Brandão no Acórdão 3301-010.096, cujos fundamentos adoto como razão de decidir (cf. artigo 50, §3º da Lei n. 9.784/99):

No entanto, ainda é preciso esclarecer alguns pontos, pois, especificamente para PIS e COFINS, este E. CARF editou uma súmula que afasta a aplicação de correção monetária ou juros aos pedidos de ressarcimento:

Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Peço vênia para transcrever os dispositivos mencionados na súmula acima:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

[...]

VI - no art. 13 desta Lei.

No entanto, em meu sentir, referidos dispositivos têm aplicação apenas para os créditos escriturais do regime não cumulativo, utilizados para deduzir do PIS e da COFINS devidos pela incidência dos tributos em cada período de apuração.

Enquanto no regime da não cumulatividade, os créditos não podem ter correção monetária, já que não há mora da Fazenda. Dispositivo semelhante não existe para o IPI e gerou uma questão judicial até ser pacificada pelo REsp 1.035.847/RS, no sentido de que *a correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.*

No entanto, uma vez acumulados os créditos de IPI e formulado o pedido de ressarcimento, o obstáculo da Fazenda Pública representa a mora, sendo devida a aplicação da correção monetária, conforme entendimento firmado na Súmula STJ 411:

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco

Recentemente, esse mesmo racional adotado para o IPI foi adotado para os créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, em sede de recursos repetitivos, no REsp nº 1.767.945/PR, relator ministro Sérgio Kukina, tendo sido fixada a seguinte tese:

TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

Utiliza como fundamento o decidido no EREsp 1.461.607/SC quando foi conferido o direito de aplicação da SELIC para créditos escriturais de PIS e COFINS após escoado o prazo de 360 dias para a Fazenda responder o pedido de ressarcimento. O voto ainda transcreve diversos outros julgamentos do STJ conferindo o direito aos juros e correção monetária para créditos de PIS e COFINS, utilizando como fundamento o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 e utilizando como base as decisões relativas ao crédito escritural de IPI, aplicando a Súmula STJ 411 e o repetitivo REsp 1.035.847/RS.

O embate travado na corte não foi se a SELIC é ou não aplicável, mas, sim, a partir de quando a correção monetária e juros são aplicados: se do protocolo do pedido de

ressarcimento (Min. Mauro Campbell e Min. Regina Helena Costa) ou após transcorrido os 360 dias, restando vencedor o entendimento pelos 360: "*Com a devida vênia, tenho que esperar o transcurso do prazo de 360 dias não equivale a equiparar a correção monetária a uma sanção, mas sim conceder prazo razoável ao fisco para averiguar se o pedido de ressarcimento protocolado vai ser confirmado ou rejeitado.*"

Consta do voto uma discussão sobre os artigos 13 e 15, VI, da Lei n. 10.833/2003 retro transcritos, inclusive mencionando a Súmula CARF n. 125, para contextualizar que os créditos escriturais do regime da não cumulatividade não podem sofrer correção monetária. No entanto, uma vez acumulados os créditos, como admitido pelo art. 6º, I, § 2º, da Lei 10.833/2003, e o contribuinte formula um pedido de ressarcimento, deve-se aplicar o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007. Peço vênia para transcrever alguns trechos do voto:

Assim, considerando que o STJ já havia decidido que: (I) os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade possuem natureza escritural; (II) essa natureza só pode ser desconfigurada acaso seja comprovada a resistência ilegítima do fisco; e (III) o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para analisar os pleitos de compensação/ressarcimento de créditos é 360 dias, começou a aportar ao Judiciário a seguinte questão: qual o marco inicial para eventual incidência de correção monetária nos pleitos de compensação/ressarcimento formulados pelos contribuintes: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007?

[...]

Foi então que essa questão controversa foi novamente submetida à Primeira Seção deste STJ, pelo julgamento do EREsp 1.461.607/SC, tendo se sagrado vencedor o entendimento de que "o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco". [...]

Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

Debatido artigo legal tem a seguinte redação:

Art. 24 da Lei 11.457/2007. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

[...]

Com efeito, a regra é que no regime de não cumulatividade os créditos gerados por referidos tributos são escriturais e, dessa forma, não resultam em dívida do fisco com o contribuinte.

Veja-se o que dispõe o art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003, que versa sobre a COFINS: "O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição." (vide ainda o art. 15, II, dessa mesma lei: "Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: [...] II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;").

Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."

...

A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.

Convém ainda lembrar que a própria Corte Constitucional foi quem definiu que a correção monetária não integra o núcleo constitucional da não cumulatividade dos tributos, sendo eventual possibilidade de atualização de crédito escritural da competência discricionária do legislador infraconstitucional.

...

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.

...

Além disso, apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, conseqüentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.

Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco. (grifei)

E a tese fixada se refere a qualquer tributo não cumulativo, na medida em que o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 não trouxe um tratamento para um tributo específico, como o IPI:

3. Tese a ser fixada em repetitivo Em suma, para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, este relator propõe a fixação da seguinte tese em repetitivo, sem necessidade da modulação de que trata o art. 927, § 3º, do mesmo Codex: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

O REsp nº 1.767.945/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, teve seu acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em Julgado em 28/05/2020, ou seja, após a Súmula CARF n. 125.

Com isso, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o art. 62, § 2º, do Regimento Interno.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

E a resistência ilegítima resta configurada após 360 dias contados da data do pedido de ressarcimento, configurando a partir de então, a mora da Fazenda Pública, nos termos do que decidido pelo STJ.

Desse modo, voto no sentido de reconhecer o direito à correção monetária com base na SELIC ao pedido da Recorrente, na forma delineadano dispositivo abaixo.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer *i)* o direito ao crédito referente aos gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda e *ii)* direito ao crédito relativo à locação de equipamentos com a Transportadora Batista Ltda; *iii)* a incidência da atualização monetária pela Selic sobre direito creditório reconhecido, a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da apresentação do pedido de ressarcimento, aplicando-se o disposto no art. 24 da Lei 11.457/2007, independentemente da data em que foi protocolizado o pedido, até a data da sua efetiva concretização, com seu recebimento em pecúnia ou com o encontro de contas na compensação, conforme seja o caso

Thais De Laurentiis Galkowicz

Voto Vencedor

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Redator designado.

Divergi da ilustre Relatora somente quanto à possibilidade de desconto de créditos não cumulativos decorrentes de **fretes na aquisição de combustíveis para revenda (item 1)**.

As Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, são claras quanto à impossibilidade de desconto de créditos relativos a aquisição de produtos para revenda sujeitos ao regime de tributação monofásica:

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

I - bens adquiridos para revenda, **exceto** em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;”

Em que pese este processo tratar especificamente do frete (e não dos produtos revendidos), o fundamento para o desconto dos créditos é o relativo à aquisição de bens para revenda, posto que os fretes são incluídos no custo de aquisição de tais bens, possibilitando a apreciação do serviço de acordo com o art. 3º, I, da Lei nº 10.833/2003.

Ainda que seja possível essa inclusão dos fretes no custo de aquisição⁹ dos bens adquiridos, a própria Lei cuidou em vedar o desconto dos créditos relativos aos produtos monofásico, estabelecendo a exceção acima destacada do art. 3º, I, alínea “b”.

⁹ Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2020):

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.

Ora, se os fretes estão incluídos como **custo de aquisição**, portanto, são contabilizados como o próprio bem em si, ficam sujeitos à vedação para creditamento imposta pela legislação, motivo pelo qual não se pode admitir o desconto dos créditos relativos aos fretes.

Ademais, ainda que se aprecie o frete como um serviço (o que não foi proposto pela Relatora), persistiria a impossibilidade de desconto de créditos não cumulativos, posto que os serviços, incluídos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, somente são passíveis de desconto de créditos como insumos do processo produtivo, situação diversa da realidade da recorrente, que se presta a executar atividade **comercial** de revenda de combustíveis.

Pelo exposto, ante a vedação legal de desconto de créditos decorrentes de aquisição para revenda de bens sujeitos ao regime de tributação monofásico, estando os fretes incluídos no custo de aquisição desses bens, também estão sujeitos ao impedimento legal previsto no art. 3º, I, “b” das Leis nº 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002.

Também conclui nesse sentido, com idêntico raciocínio, mas aplicado ao GLP, o Acórdão nº 3301-003.442:

Acórdão nº 3301-003.442

Sessão de 26 de abril de 2017

Redator: Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

REVENDA DE PRODUTO SOB O REGIME MONOFÁSICO DE INCIDÊNCIA DE PIS E CONFINS. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES EM AQUISIÇÃO E VENDA

O GLP foi expressamente excluído do rol dos produtos, cujos custos da compra para revenda podem ser computados nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS (alínea "b" do inciso 1 do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Assim, não se pode admitir créditos sobre fretes nas operações de compra para revenda, pois compõem o custo de aquisição do GLP. Outrossim, também não é autorizado o cálculo de créditos sobre os fretes em vendas, uma vez que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 expressamente limitou tal prerrogativa aos bens citados no inciso I deste artigo, no qual não se encontra o GLP.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

[...]

Não resta dúvida de que a alínea "b" inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/02 excluiu o GLP do rol dos bens cujos custos de aquisição dão direito a crédito.

Minha leitura e de grande parte das decisões que vem sendo proferidas pelo CARF é a de que o frete em aquisições pode ser computado no cálculo dos créditos, porque é item componente do custo de aquisição dos bens. Com efeito, neste sentido, também se manifestou o i. relator.

Ora, se a alínea "b" do inciso 1 do art. 3º da Lei nº 10.833/03 expressamente dispõe que não se pode calcular créditos sobre os custos de compra para revenda de GLP, é forçoso que se entenda esta vedação também abrange o frete incorrido nesta operação, uma vez que compõe o custo de aquisição do GLP.”

Por fim, destaco novamente que acompanhei a Relatora nos demais tópicos, restando a divergência especificamente para negar a reversão das glosas de créditos decorrentes de **fretes na aquisição de combustíveis para revenda**.

(assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida