



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.905734/2009-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.989 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente ALE COMBUSTIVEIS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. FRETE NA VENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO LEGAL.

Não há previsão legal para apurar créditos relativos às despesas com frete na operação de venda, nas revendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por expressa exclusão legal.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa de créditos sobre despesa de armazenagem. Vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Carolina Machado Freire Martins. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-009.973, de 23 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10469.905311/2009-60, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de PER/DCOMP não homologada pela fiscalização em despacho eletrônico que constatou que o DARF informado havia sido integralmente utilizado para quitação de crédito da mesma espécie tributária.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade informando que os valores pleiteados derivam de pagamento indevido, o que não foi verificado pela fiscalização em razão de erro de preenchimento da DCTF. Segundo a empresa, os créditos pleiteados são decorrentes de pagamentos que não seguiram as regras da não-cumulatividade das Contribuições Sociais, de forma que não teria sido exercido seu direito de tomar créditos de forma correta.

Do recebimento do processo pela DRJ, entendeu-se necessário realizar diligência para verificar as informações trazidas pela empresa em sede de manifestação de inconformidade, a qual abarcou quantidade significativa de processos, senão vejamos:

| Tabela 1 | | DADOS DO DARF UTILIZADO PARA O CRÉDITO | | | | NÃO HOMOLOGADA (R\$) |
|--------------------------------|------------------------|--|------------|-------------|---------------|----------------------|
| PER/DCOMP | Nº PROCESSO DE CRÉDITO | VALOR (R\$) | COMPET. | COD RECEITA | DATA DO PAGTO | |
| 10653.61301.250608.1.3.04-6200 | 10469.905.330/2009-66 | 145.210,90 | 31/05/2004 | COFINS-5856 | 15/06/2004 | 29.840,5 |
| 30041.48368.250608.1.3.04-0398 | 10469.905.332/2009-85 | 14.897,44 | 30/06/2004 | COFINS-5856 | 15/07/2004 | 22.864,5 |
| 13807.99646.300608.1.3.04-1753 | 10469.905.737/2009-13 | 69.297,45 | 31/07/2004 | COFINS-5856 | 13/08/2004 | 16.794,2 |
| 18687.41225.250808.1.3.04-4279 | 10469.905.325/2009-83 | 69.297,45 | 31/07/2004 | COFINS-5856 | 13/08/2004 | 57.999,7 |
| 20148.70713.250608.1.3.04-8800 | 10469.905.331/2009-31 | 75.977,35 | 31/08/2004 | COFINS-5856 | 15/09/2004 | 114.741,0 |
| 09113.71066.250608.1.3.04-2207 | 10469.905.829/2009-61 | 28.422,01 | 30/09/2004 | PIS-6912 | 15/10/2004 | 42.587,8 |
| 16855.98438.250608.1.3.04-3161 | 10469.905.327/2009-72 | 130.521,80 | 30/09/2004 | COFINS-5856 | 15/10/2004 | 121.860,3 |
| 02939.34759.250608.1.3.04-7000 | 10469.905.333/2009-20 | 26.347,19 | 31/10/2004 | PIS-6912 | 12/11/2004 | 39.701,1 |
| 11264.69357.250608.1.3.04-2017 | 10469.905.326/2009-28 | 120.967,84 | 31/10/2004 | COFINS-5856 | 12/11/2004 | 106.446,6 |
| 30171.03046.250608.1.3.04-4957 | 10469.905.328/2009-17 | 93.944,43 | 31/12/2004 | COFINS-5856 | 14/01/2005 | 59.207,0 |
| 04177.23919.180608.1.3.04-6046 | 10469.905.734/2009-80 | 86.712,68 | 28/02/2005 | COFINS-5856 | 15/03/2005 | 58.392,9 |
| 22128.87486.300508.1.3.04-8414 | 10469.905.316/2009-92 | 86.712,68 | 28/02/2005 | COFINS-5856 | 15/03/2005 | 22.581,6 |
| 15550.54768.300508.1.3.04-2087 | 10469.905.317/2009-37 | 81.186,08 | 31/03/2005 | COFINS-5856 | 15/04/2005 | 76.176,7 |
| 30208.54596.300508.1.3.04-9698 | 10469.905.318/2009-81 | 132.038,84 | 31/05/2005 | COFINS-2172 | 15/06/2005 | 44.674,1 |
| 40691.13322.300508.1.3.04-2155 | 10469.905.320/2009-51 | 39.074,62 | 28/02/2006 | COFINS-5856 | 20/03/2007 | 16.326,0 |
| 20348.77873.180108.1.3.04-0400 | 10469.905.311/2009-60 | 78.658,43 | 31/03/2006 | COFINS-5856 | 13/04/2006 | 95.412,6 |
| 39085.21738.300508.1.3.04-5109 | 10469.905.322/2009-40 | 59.804,87 | 30/04/2006 | COFINS-5856 | 15/05/2006 | 31.643,2 |
| 06614.71520.180108.1.3.04-4986 | 10469.905.312/2009-12 | 100.096,77 | 31/05/2006 | COFINS-5856 | 14/06/2006 | 113.070,7 |
| 25692.08036.180108.1.3.04-6940 | 10469.905.313/2009-59 | 87.875,13 | 30/06/2006 | COFINS-5856 | 14/07/2006 | 86.430,2 |
| 08913.07446.110107.1.3.04-0520 | 10469.905.310/2009-15 | 28.398,73 | 30/11/2006 | PIS-8109 | 15/12/2006 | 28.682,7 |
| 26127.35090.180108.1.3.04-6890 | 10469.905.314/2009-01 | 204.766,40 | 30/11/2006 | COFINS-5856 | 15/12/2006 | 96.107,8 |
| 06074.44549.300508.1.3.04-0965 | 10469.905.324/2009-39 | 28.398,73 | 30/11/2006 | PIS-8109 | 15/12/2006 | 32.556,3 |
| 16016.27353.180108.1.3.04-1665 | 10469.905.733/2009-35 | 204.766,40 | 30/11/2006 | COFINS-5856 | 15/12/2006 | 84.701,5 |
| 00156.59208.180608.1.3.04-0277 | 10469.905.735/2009-24 | 204.766,40 | 30/11/2006 | COFINS-5856 | 15/12/2006 | 22.363,1 |
| 40371.60512.300508.1.3.04-3028 | 10469.905.323/2009-94 | 44.455,86 | 30/11/2006 | PIS-6912 | 15/12/2006 | 5.245,5 |
| 17501.27683.180608.1.3.04-9045 | 10469.905.736/2009-79 | 47.641,79 | 31/03/2007 | COFINS-5856 | 20/04/2007 | 8.359,8 |
| 21747.02765.300508.1.3.04-5704 | 10469.905.315/2009-48 | 47.641,79 | 31/03/2007 | COFINS-5856 | 20/04/2007 | 27.089,6 |
| 28585.16199.300508.1.3.04-5027 | 10469.905.321/2009-03 | 38.743,52 | 30/04/2007 | COFINS-5856 | 18/05/2007 | 40.162,2 |
| 14346.59438.300508.1.3.04-6179 | 10469.905.319/2009-26 | 139.800,43 | 31/05/2007 | COFINS-5856 | 20/06/2007 | 101.551,2 |

A conclusão da diligência, constante do Termo de Informação juntado aos autos, foi no sentido de glosar despesas com aluguel de imóveis por carência probatória e de despesas com frete e armazenamento, por entender que as mesmas estavam relacionadas a receita de vendas de produtos não sujeitas à incidência das contribuições não-cumulativas, o que impedia a possibilidade de tomada de créditos.

Manifestando-se contra o resultado da diligência, a empresa apresentou petição em que contradita as glosas efetuadas em face da ausência de comprovação das despesas de aluguel, trazendo documentos neste sentido, bem como a imposição de glosas de créditos relativos às despesas com frete e armazenagem, vinculadas às vendas de gasolina e óleo diesel.

Diante disso, a DRJ proferiu acórdão julgando Improcedente a manifestação de inconformidade. Apesar da dispensa de ementa, a decisão foi pautada pelo resultado da diligência e pelo entendimento de que: (i) os contratos trazidos aos autos para atestar as despesas com aluguel, embora permitissem a verificação do direito aos créditos requeridos, não foram acompanhados de comprovantes de pagamentos do aluguel no período para que se pudesse atestar sua liquidez; e (ii) o entendimento uniformizado pela Solução de Consulta Cosit n.º 2, de 13/01/2017, vedava o direito a crédito de armazenagem e frete nas vendas dos produtos sujeitos à tributação monofásica (no caso, gasolina e óleo diesel).

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário requerendo o total provimento do pedido de crédito, ainda que tenha se restringido a discutir o direito relativo às despesas de frete e armazenagem, alegando, em síntese, que a decisão de piso alargou a vedação legal ao crédito refere à compra de combustíveis para revenda, para abarcar o crédito dos gastos com armazenagem e frete para transporte desses combustíveis. Defende que esse último crédito não foi vedado pela lei e não há razão para negar o direito a seu aproveitamento. Por serem hipóteses de creditamento distintas e autônomas, além de que o fato de o inciso IX fazer simples referência aos incisos I e II não significa que haja entre eles relação de dependência. Por fim, destaca que a regra geral de creditamento é que havendo recolhimento das contribuições, nascerá direito ao crédito, sendo o que efetivamente ocorre nos casos de frete e armazenagem, em que o transportador/armazém efetivamente recolhem as contribuições sobre as receitas auferidas em suas atividades e, portanto, há direito ao crédito para aquele que realizar a despesas, no caso, a ora Recorrente.

O processo foi então encaminhado ao CARF e distribuído para análise.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerado, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto aos créditos sobre despesa com armazenagem, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do(a) relator(a) do acórdão paradigma:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Conforme destacado no relatório, trata-se de PER/DCOMP não homologado pela fiscalização em razão de ausência de certeza e liquidez quanto às despesas relativas a alugueis de imóveis e por suposta vedação legal ao crédito de armazenagem (...) nas vendas dos produtos sujeitos à tributação monofásica de PIS/COFINS (no caso, gasolina e óleo diesel). Tendo em vista que o recurso voluntário não tratou da questão do aluguel, a presente análise deve focar apenas na matéria recorrida, qual seja, a possibilidade de creditamento sobre (...) armazenagem.

Em sua defesa, a recorrente alega como razões para reforma do acórdão da DRJ que:

- (i) A vedação legal existente diz respeito apenas ao crédito decorrente das compras de combustíveis para revenda, não podendo ser alargada pela fiscalização para as despesas de armazenagem (...), as quais, diferentemente do produto em questão, são tributadas dentro da regra da não-cumulatividade;
- (ii) A legislação, especialmente em seu art. 3º, §2º, II das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, traz a regra geral ditando o direito ao crédito sempre que a aquisição daquele produto/serviço tiver sido tributada (PIS/COFINS pago pelo fornecedor), exceto em casos expressamente vedados por lei, o que não é o caso de (...) armazenagem;
- (iii) A própria RFB, no art. 21, inciso II, da Instrução Normativa RFB n.º 600/2005, vigente à época dos creditamentos em tela, reconhece o direito ao crédito de despesas vinculadas aos produtos monofásicos ao se referir à forma de aproveitamento dos "*créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 (...)* decorrentes de (...) II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência";
- (iv) O art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 reforça esse direito ao crédito dos custos vinculados às vendas sob alíquota zero ao prever que "*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*". Quanto a esse dispositivo, ressalte-se que, embora algumas decisões mais antigas do STJ tenham restringido a aplicação desse dispositivo legal apenas às pessoas jurídicas submetidas ao Reporto, tal entendimento jurisprudencial foi superado e modificado pelo STJ consoante se depreende dos arestos prolatados nos julgamentos do REsp 1.267.003/RS e do REsp 1.440.298/RS; e
- (v) As Soluções de Consulta n.º 351/2007 (9ª Região Fiscal), n.º 52/2011 (8ª Região Fiscal), e n.º 244/2010 (8ª Região Fiscal) reconhecem que, apesar da aplicação da alíquota zero, assegura-se o direito ao crédito apurado.

Diante disso, passa-se a analisar a questão trazida, sendo necessário iniciar a discussão pela análise do texto normativo da Lei n. 10.833/03:

Art. 1º *A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o*

total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

§ 3º *Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

[...]

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

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

§ 1º *Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:*

I - nos [incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998](#), e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

[...]

§ 1º-A. *Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no [caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998](#).*

[...]

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;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao

concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

[...]

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

[...]

A partir do que dispõe a Lei n. 10.833/03 e que já foi devidamente explicitado pelo relatório de diligência e pela DRJ em seu acórdão, não resta dúvidas de que a atividade de revenda de combustíveis realizada pela recorrente não gera direito a crédito em razão de que, apesar de ser parte da cadeia de produção e comercialização dos produtos na condição de contribuinte de PIS/COFINS, é taxada a alíquota zero por força do inciso I do art. 42 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001. Esta conclusão é, inclusive, reconhecida pela recorrente.

Todavia, a decisão de piso entende que, se a venda em questão não gera crédito, não se poderia dar tratamento diverso às despesas de (...) armazenagem relacionadas a essa operação, independente das mesmas estarem sujeitas ao recolhimento das contribuições dentro da regra da não-cumulatividade e que tais custos tenham sido efetivamente suportados pela recorrente. A decisão é fundamentada no relatório de diligência e reproduzida no acórdão da DRJ, nos seguintes termos:

“145. O inciso I do art. 3º da Lei nº10.637/2002, mencionado no inciso IX do art. 3º da

Lei nº 10.833/2003, e o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tratam de bens adquiridos para revenda, com as exceções dispostas em suas alíneas "a" e "b". Fosse a intenção do legislador autorizar o crédito para toda e qualquer operação de venda de produtos ou mercadorias, bastariam terem os textos dos incisos IX redações sem as delimitações "...nos casos dos incisos I e Se redigidas como "armazenagem e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor", restariam claras as autorizações para o cálculo do crédito decorrente de qualquer operação de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, se suportado pelo vendedor.

146. As inclusões nos textos das referências aos incisos I e II dos arts. 3º, contudo, indicam que os créditos não devem ser apurados em relação a toda e qualquer operação de armazenagem ou qualquer despesa com frete, mas apenas àquelas disciplinadas nos referidos incisos. E, como dito, os incisos I referem-se à aquisição de mercadorias para revenda, exceto, entre outros, os produtos referidos nos parágrafos 1º dos arts. 2º das mesmas Leis, dentre os quais se encontram os combustíveis derivados de petróleo (gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes, GLP derivado de petróleo e de gás natural). A correta interpretação da norma, portanto, indica que a empresa poderá calcular crédito decorrente de armazenagem e frete decorrente de venda, desde que não seja relativo às operações de venda de produtos, cuja Lei da não-cumulatividade vedem este tipo de creditamento.

147. Em função da grande demanda dos contribuintes distribuidores de combustíveis pelos créditos da não-cumulatividade e visando à uniformização de entendimento por parte das unidades da RFB, foi editada a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017, cuja ementa reproduzimos abaixo.

Solução de Divergência nº 2 — Cosit, de 13 de janeiro de 2017

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) é permitida a apuração de créditos da contribuição no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;

b) é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquira para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de álcool, inclusive para fins carburantes:

a) é permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no caso de venda de produto produzido ou fabricado pela própria pessoa jurídica;

b) é vedada a apuração de crédito da contribuição, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora do produto o adquira para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

É permitida a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep em relação à armazenagem de mercadorias (bens disponíveis para venda):

a) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica; ou b) adquiridas para revenda, exceto em relação à armazenagem de:

b.1) mercadorias em relação às quais a contribuição tenha sido exigida anteriormente em razão de substituição tributária;

b.2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica da contribuição, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquira para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos; e

b.3) álcool, inclusive para fins carburantes, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool, inclusive para fins carburantes, o adquira para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3.º, inciso IX e art. 15, inciso 11; Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 24; Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 5.º, §§ 13a 16.

Reforma a Solução de Divergência Cosit n.º 5, de 13 de junho de 2016, publicada no DOU de 17 de junho de 2016.”

Em que pese a decisão constante da Solução de Consulta COSIT n. 2/2017, entendo que a mesma não deva prevalecer. Isto porque trata-se de mera interpretação normativa, em que o Fisco, buscou reduzir as hipóteses de crédito autorizadas pelo legislador.

Entendo que a análise sistematizada da redação dos dispositivos legais sob análise da Lei n. 10.833/03, demonstra que a intenção do legislador

nunca foi restringir o direito ao crédito da forma defendida pela fiscalização.

Explico: a regra geral trazida para o creditamento dentro da sistemática da não-cumulatividade é indicada no § 2º do art. 3º, que exige que só poderá ter direito a crédito aquele que efetivamente recolheu as contribuições, excluindo, portanto, de seu alcance as operações não tributadas, isentas ou tributadas à alíquota zero. Por outro lado, o legislador taxativamente permite, sob a redação do inciso IX do art. 3º o creditamento de (...) armazenagem na operação de venda desde que o ônus seja suportado pelo vendedor – ou seja, que a regra do § 2º do art. 3º seja respeitada.

Por fim, entendo que a menção que a redação faz aos incisos I e II não descaracteriza tal regra como faz crer a fiscalização e nem poderiam, visto se tratar de despesa que não se confunde com a revenda em si e que, como demonstrado, foi tributada. Assim, permitir que a interpretação da Lei n. 10.833/03 seja restringida sem que haja expressa direção legal, implicará em desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, sendo este o real propósito que guiou o legislador na criação da legislação como um todo. Isto é, ainda que existam exceções para tratar de questões pontuais, deve-se preservar a regra máxima de que, tendo sido o serviço/venda tributado nos termos da legislação em questão, não se pode negar o direito ao crédito derivado.

Deve-se, inclusive, salientar que este é o entendimento que prevalece na 3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme se observa pelos diversos precedentes abaixo colacionados:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2008

PIS/PASEP. AQUISIÇÃO E REVENDA. ALÍQUOTA ZERO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA. CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM E FRETES NA VENDA. POSSIBILIDADE.

As revendas, por distribuidoras, de produtos sujeitos à tributação concentrada, ainda que as receitas sejam tributadas à alíquota zero, possibilitam desconto de créditos relativos a despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, conforme artigo 3º, IX da Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/03.

(CSRF. Acórdão n. 9303-007.500 no Processo n. 10480.725292/2011-56. Rel. Cons. Tatiana Migiyama. 3ª Turma. Dj 17/10/2018)

(...)

Dito isso, e considerando que na ampla e meticulosa diligência não se verificou qualquer discrepância em termos de valor, restringindo a fiscalização a contestar apenas o direito da recorrente ao crédito, entendo

que as glosas sobre (...) armazenagem nas operações de venda da recorrente devem ser revertidas.

Nestes termos, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para homologar os créditos sobre (...) armazenagem nas operações de venda da recorrente.

Quanto ao frete, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Em que pese o como de costume bem fundado voto da Ilustre Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, ousou divergir de seu posicionamento quanto à possibilidade de apuração de créditos do Pis e da Cofins calculados em relação aos fretes na operação de venda, pois que, no caso específico dos autos, está a se tratar de venda de gasolina e óleo diesel, para o que a legislação das contribuições dispensa particular tratamento.

É que a possibilidade de tomada de créditos de Cofins sobre fretes nas operações de vendas tem previsão no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, extensível ao Pis por força do art. 15 do mesmo diploma, em cuja redação há reserva expressa para que mencionado permissivo seja restrito às hipóteses previstas nos incisos I e II do mesmo dispositivo, dentre os quais, como veremos, não se encontram os produtos vendidos submetidos à tributação monofásica.

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.

A esse respeito, na dicção da parte final do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é possível o desconto de créditos calculados sobre os bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º da lei, que comporta diversas hipóteses de mercadorias sujeitas à incidência monofásica, dentre as quais figuram a gasolina e o óleo disel. Veja-se:

Art. 2o (...)

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

I - nos incisos I a III do art. 4o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...)

X - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004).

(...)

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

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

(...)

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

Note-se, portanto, que o legislador exclui a possibilidade de apuração de créditos em relação às despesas de frete na operação de venda de gasolina e óleo diesel, haja vista que o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 expressamente limitou tal prerrogativa aos bens citados no inciso I deste artigo, no qual não se encontram tais produtos, por força de expressa exclusão legal.

Com efeito, as palavras na lei devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia, não se devendo presumir que existam no texto legal vocábulos inúteis. Não por outra razão é que vejo como uma restrição e não uma imperfeição legislativa a expressa remissão aos incisos I e II do artigo 3º contida no inciso IX do mesmo dispositivo, pois que, não fosse o caso, a locução teria seu propósito plenamente esvaziado.

Nessa hipótese, bastaria que o texto legal fizesse referência às despesas de frete nas operações de venda suportadas pelo vendedor, sem qualquer remissão, o que resultaria na hipotética redação: “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor”. Até porque em qualquer dos casos dos incisos I e II o propósito econômico é o sempre o mesmo – vender, mercadorias ou serviços.

Esse entendimento não é pacífico na Câmara Superior deste Conselho, mas recentemente vem prevalecendo, conforme externado nas seguintes oportunidades, ambas por voto de qualidade:

Acórdão nº 9303-007.767, de 11/12/2018, Rel. Rodrigo da Costa Possas

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto

de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 99.079/2017). Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (dispositivo válido também para a contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I (no caso, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002), que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 99.079/2017).

Acórdão nº 9303-009.444, de 18/09/2019, Rel. Vanessa Marini Ceconello

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para apurar créditos relativos às despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nas revendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (derivados do petróleo) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições.

Por todo o acima exposto, nego provimento ao recurso no que se refere aos créditos apurados sobre os fretes nas operações de venda de gasolina e óleo diesel.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa de créditos sobre despesa de armazenagem.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Redator