



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.722608/2012-69
ACÓRDÃO	3302-015.207 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AUTO SUECO SAO PAULO - CONCESSIONARIA DE VEICULOS LIMITADA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITO. FRETE E ARMAZENAGEM NA VENDA. PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 determina que, do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Essa norma possibilita o crédito sobre armazenagem e frete, ambos na operação de venda, sob duas condições: (i) que esses dispêndios estejam vinculados ao creditamento nas hipóteses dos incisos I e II do *caput* do art. 3º, e (ii) que esses dispêndios sejam suportados pelo vendedor.

No caso da primeira condição, o legislador deixa claro que a armazenagem e o frete somente são passíveis de gerar créditos quando associados a uma operação de venda de bens produzidos ou revenda de bens adquiridos, o que significa que esses dispêndios não são passíveis de creditamento autônomo; eles estão intrinsecamente ligados à venda ou revenda de bens.

Quanto à segunda condição, ela é derivada da própria técnica da não cumulatividade. O vendedor ou revendedor, ao assumir o ônus de pagar esses dispêndios de armazenagem e frete, irá, por óbvio, considerar esse valor como despesa, e ele será acrescido ao valor da mercadoria. Quando ocorrer a sua venda, o valor recebido pelo vendedor irá compor a base de cálculo das contribuições; havendo a tributação numa etapa da cadeia produtiva, deve ocorrer o desconto do tributo incidente na etapa anterior, para evitar o chamado “efeito cascata”, com tributo incidindo sobre tributo, quando deveria incidir tão somente sobre o valor agregado em cada etapa.

Se a armazenagem e o frete não são suportados pelo vendedor, esses dispêndios não fizeram parte do seu custo e não sofreram a tributação quando da venda; logo, não há como pleitear o creditamento. Da mesma forma, se o produto é monofásico, toda a tributação é concentrada no produtor ou importador, e as etapas seguintes são desoneradas. O produtor e o importador podem se creditar da armazenagem e frete em suas vendas, mas quem está nas etapas posteriores, não.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros José Renato Pereira de Deus, Marina Righi Rodrigues Lara (relatora) e Francisca das Chagas Lemos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Márcio José Pinto Ribeiro (substituto integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração relativos à PIS e Cofins referentes aos meses de junho a dezembro de 2008.

Conforme apurado em Termo de Verificação Fiscal (fls. 481/504), a autuação decorreu da falta/insuficiência de recolhimento do PIS e da Cofins, em razão da apuração e utilização indevidamente de créditos de despesas de fretes vinculados a operações de venda de produtos submetidos ao regime de tributação monofásica.

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação alegando:

- em preliminar, a **nulidade do Auto de Infração**, por ausência de descrição fática detalhada e indicação precisa do dispositivo legal supostamente infringido, o que teria prejudicado o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa;
- no mérito, que o **art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003** autoriza expressamente o creditamento de PIS/Cofins sobre despesas com frete em operações de venda, **sem restrições quanto ao tipo de mercadoria**;
- que o frete pago refere-se a mercadorias sujeitas tanto ao regime monofásico quanto ao não cumulativo, circunstância não considerada pela fiscalização.

A 3ª Turma da DRJ/CTA, por meio do acórdão de nº 06-64.840, julgou improcedente a Impugnação apresentada, nos seguintes termos:

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. FRETES NA VENDA. PRODUTOS TRIBUTADOS COM CONCENTRADA/MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA

Pessoa jurídica que atua no ramo de venda por atacado de autopeças, sujeitos ao modelo monofásico de incidência não-cumulativa da Cofins, não pode, tendo em vista expressa vedação legal, apurar créditos relativos às despesas de frete na venda dos aludidos produtos, ainda que os fretes tenham sido por ela suportados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/06/2008 a 31/12/2008 NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. FRETES NA VENDA. PRODUTOS TRIBUTADOS COM CONCENTRADA/MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA

Pessoa jurídica que atua no ramo de venda por atacado de autopeças, sujeitos ao modelo monofásico de incidência não-cumulativa do PIS, não pode, tendo em vista expressa vedação legal, apurar créditos relativos às despesas de frete na venda dos aludidos produtos, ainda que os fretes tenham sido por ela suportados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimada, em 27/12/2018, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 23/01/2019, reiterando os argumentos trazidos em sede de Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Como relatado, os autos tratam da glosa de créditos relativos a gastos com frete em operações de revenda de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002, sujeitas ao regime monofásico de PIS/COFINS.

A decisão de piso manteve a glosa sob o fundamento de que o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 somente autorizaria o creditamento do frete nas operações de venda vinculadas aos incisos I e II, o que excluiria, por consequência, os bens sujeitos à tributação concentrada, já excepcionados pela alínea “b” do inciso I.

A Recorrente, por sua vez, sustenta tratar-se de hipóteses distintas e autônomas de creditamento, não havendo que se falar em transposição das restrições previstas nos incisos mencionados.

Assiste razão à Recorrente.

Trata-se de operação de revenda de produto sujeito à alíquota zero por força da monofasia. Como é sabido, a monofasia consiste em técnica de concentração da tributação em um único elo da cadeia (industrial ou importador), desonerando as etapas subsequentes.

Inicialmente, após a introdução do regime não-cumulativo pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, prevalecia a vedação relativa a determinados produtos monofásicos, que foi, porém, posteriormente afastada pela Lei nº 10.865/2004. Assim, a sujeição de um produto à tributação concentrada não implica, por si só, incompatibilidade com o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

Nessa linha, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar os REsps 1.894.741/RS e 1.895.255/RS (Tema 1093), reconheceu que a monofasia não é, em si, incompatível com a técnica da não-cumulatividade, ainda que tenha vedado a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos a essa forma de incidência.

Ocorre que o caso em exame não trata de créditos vinculados ao custo de aquisição (inciso I), mas sim de créditos relativos a despesas autônomas de comercialização — frete e armazenagem na operação de venda — disciplinados de forma específica pelo inciso IX.

Ao remeter aos incisos I e II, o legislador não pretendeu importar suas exceções, mas apenas delimitar os dois tipos de operações de venda que poderiam gerar créditos de frete e armazenagem quando suportados pelo vendedor: (i) revenda de mercadorias; e (ii) venda de bens produzidos.

Portanto, o inciso IX tem disciplina própria, tratando de gastos acessórios à operação de venda, e não de custos de aquisição. Como tais despesas não integram o custo do bem, não sofrem a vedação aplicável aos produtos monofásicos. Essa interpretação preserva a lógica da não-cumulatividade e evita distorções, pois o prestador do serviço de transporte ou armazenagem recolhe PIS/COFINS sobre sua receita, legitimando, por simetria, o direito ao crédito do contribuinte que suporta o encargo.

Esse entendimento encontra respaldo não apenas na jurisprudência do STJ, mas também em diversos precedentes deste Conselho, que reconhecem expressamente a possibilidade de creditamento de frete e armazenagem na venda de produtos sujeitos ao regime monofásico, quando suportados pelo vendedor (vide acórdãos nº 9303-013.561 e nº 3401-003.813).

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito creditório relativo às despesas com frete nas operações de revenda de produtos sujeitos ao regime monofásico.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela discordar quanto à sua decisão de reconhecer o direito creditório relativo às despesas com frete nas operações de revenda de produtos sujeitos ao regime monofásico. Explico.

Consta do voto da ilustre Relatora os seguintes fundamentos para sua decisão:

Trata-se de operação de revenda de produto sujeito à alíquota zero por força da monofasia. Como é sabido, a monofasia consiste em técnica de concentração da tributação em um único elo da cadeia (industrial ou importador), desonerando as etapas subsequentes.

Inicialmente, após a introdução do regime não-cumulativo pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, prevalecia a vedação relativa a determinados produtos monofásicos, que foi, porém, posteriormente afastada pela Lei nº 10.865/2004. Assim, a sujeição de um produto à tributação concentrada não implica, por si só, incompatibilidade com o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

Nessa linha, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar os REspS 1.894.741/RS e 1.895.255/RS (Tema 1093), reconheceu que a monofasia não é, em si, incompatível com a técnica da não-cumulatividade, ainda que tenha vedado a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos a essa forma de incidência.

Ocorre que o caso em exame não trata de créditos vinculados ao custo de aquisição (inciso I), mas sim de créditos relativos a despesas autônomas de comercialização — frete e armazenagem na operação de venda — disciplinados de forma específica pelo inciso IX.

(...)

Portanto, o inciso IX tem disciplina própria, tratando de gastos acessórios à operação de venda, e não de custos de aquisição. Como tais despesas não integram o custo do bem, não sofrem a vedação aplicável aos produtos monofásicos. Essa interpretação preserva a lógica da não-cumulatividade e evita distorções, pois o prestador do serviço de transporte ou armazenagem recolhe PIS/COFINS sobre sua receita, legitimando, por simetria, o direito ao crédito do contribuinte que suporta o encargo.

O art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 determina o seguinte:

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.

O dispositivo possibilita o crédito sobre armazenagem e frete, ambos na operação de venda, sob duas condições: (i) que esses dispêndios estejam vinculados ao creditamento nas hipóteses dos incisos I e II do caput do art. 3º, e (ii) que esses dispêndios sejam suportados pelo vendedor.

Como se sabe, a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis (*verba cum effectum sunt accipienda*); este brocardo jurídico orienta o intérprete a extrair algum sentido ou efeito de cada termo da lei. Trata-se de uma das mais básicas lições de hermenêutica. Portanto, é necessário compreender qual a eficácia destas expressões.

No caso da primeira condição, o legislador deixa claro que a armazenagem e o frete somente são passíveis de gerar créditos quando associados a uma operação de venda de bens produzidos ou revenda de bens adquiridos, o que significa que esses dispêndios não são passíveis de creditamento autônomo; eles estão intrinsecamente ligados à venda ou revenda de bens.

Quanto à segunda condição, ela é derivada da própria técnica da não cumulatividade. O vendedor ou revendedor, ao assumir o ônus de pagar esses dispêndios de armazenagem e frete, irá, por óbvio, considerar esse valor como despesa, e ele será acrescido ao

valor da mercadoria. Quando ocorrer a venda dessa mercadoria, o valor recebido pelo vendedor irá compor a base de cálculo das contribuições; havendo a tributação numa etapa da cadeia produtiva, deve ocorrer o desconto do tributo incidente na etapa anterior, para evitar o efeito cascata, com tributo incidindo sobre tributo, quando deveria incidir tão somente sobre o valor agregado em cada etapa.

Se a armazenagem e o frete não são suportados pelo vendedor, esses dispêndios não fizeram parte do seu custo e não sofreram a tributação quando da venda; logo, não há como pleitear o creditamento. Da mesma forma, se o produto é monofásico, toda a tributação é concentrada no produtor ou importador, e as etapas seguintes são desoneradas. O produtor e o importador podem se creditar da armazenagem e frete em suas vendas, mas quem está nas etapas posteriores, não.

No caso do recorrente, mesmo que ele tenha suportado o ônus da armazenagem e do frete, esses dispêndios não serão tributados quando realizar suas vendas no regime monofásico, logo não há como pleitear o crédito, nem mesmo alegando que se trata de um crédito “autônomo”, pois, como já vimos acima, os dispêndios em questão estão sempre associados à venda ou revenda de bens.

Além disso, o STJ já se manifestou sobre a matéria no julgamento do Recurso Especial nº 1.895.255/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (Tema 1.093), nos seguintes termos:

EMENTA

(...)

1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que **o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação** (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber:

(...)

2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, **não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) **de bens sujeitos à tributação monofásica**, contudo permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

6. O tema foi definitivamente pacificado com o julgamento dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021) estabelecendo-se a negativa de constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (negativa de creditamento).

(...)

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

10.1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) **de bens sujeitos à tributação monofásica** (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

10.4. Apesar de não constituir créditos, **a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens** e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

11. Recurso especial não provido.

A tese firmada no item 10.4 acima é cristalina em afirmar que a técnica do creditamento se prende **aos bens**; uma mesma empresa pode ter bens sujeitos ao regime monofásico, para o qual não há possibilidade de creditamento, e bens sujeitos à incidência plurifásica, para os quais o creditamento é permitido. No presente caso, sendo o bem sujeito ao regime monofásico, é evidente que nenhum creditamento é possível, pois não existe creditamento fora do regime não cumulativo.

A tese firmada também veda expressamente a tomada de créditos sobre custos de aquisição, onde se inclui frete e seguro. Ora, se é vedado o creditamento sobre o frete de aquisição dos produtos, como imaginar que possa ser possível o creditamento sobre o frete de venda desses mesmos produtos?

Por fim, o creditamento pleiteado seria totalmente incompatível com a lógica do sistema tributário; como dito alhures, o frete de venda será uma despesa do vendedor e irá compor o preço da mercadoria. Quando essa venda é tributada, há incidência das contribuições sobre esse frete de venda, o que justifica que haja a tomada de crédito sobre esse dispêndio para evitar o “efeito cascata”; contudo, sendo o regime monofásico, a alíquota é zero e não há tributação. Admitir esse creditamento seria permitir um crédito sem o correspondente crédito do qual ser descontado, o que só existe em casos de benefícios fiscais, que dependem de lei específica prevento literalmente essa vantagem, o que não é o caso em discussão.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares