



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA
RECORRENTE : SAN MARINO VEÍCULOS LTDA
ADVOGADO : CÉSAR LOEFFLER
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

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

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

Recurso especial parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Mauro Campbell Marques.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

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

MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA, Relator p/ o acórdão



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

RELATOR : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
RECORRENTE : **SAN MARINO VEÍCULOS LTDA**
ADVOGADO : **CÉSAR LOEFFLER**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
PROCURADOR : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Trata-se de recurso especial interposto por San Marino Veículos Ltda., com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, assim ementado (fl. 121):

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITO EM RELAÇÃO A ÔNUS DO FRETE. LEI 10.833/2003.

O valor do frete suportado pelo contribuinte na aquisição de suas mercadorias para revenda não dá direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da COFINS.

Em suas razões, a recorrente afirma que o acórdão recorrido incorreu em violação dos artigos 3º, inciso IX, e 15, da Lei 10.833/2003, bem como do artigo 111, do CTN.

Para tanto, aduz que os valores dos **fretes dos veículos novos por ela adquiridos junto ao fabricante** para revenda são por elas suportados, de modo que podem ser deduzidos na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS. Isso porque "este frete faz parte da operação de venda sem o que os veículos não chegam à concessionária onde são retirados pelos adquirentes [...]" (fl. 129).

Nesse sentido, **defende que a operação de venda envolve toda a movimentação da mercadoria, desde o fabricante até o consumo final, de sorte, se é a concessionária que realiza a entrega do veículo vindo do fabricante ao consumidor, assumindo o ônus do frete, este deve ser deduzido para fins de apuração da base de cálculo dos tributos.**

Contrarrazões às fls. 137-140.

Decisão positiva de admissibilidade às fls. 142-143.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Ministério Público, instado a se manifestar, opinou pelo conhecimento e não provimento do recurso especial, por meio de parecer assim ementado (fls. 173- 1780):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. Mandado de Segurança. PIS e COFINS. Concessionária de veículos. Valor do frete. Desconto de crédito. Arts. 3º, IX, e 15 da Lei 10.883/2003, e art. 111 do CTN. Ordem denegada. Recurso especial contra Acórdão que negou provimento à apelação. Matéria prequestionada. Os fabricantes e os importadores dos veículos classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, são responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento das contribuições devidas pelos comerciantes e varejistas. IN/SRF 54/2000 e 545/2002. A Recorrente já é beneficiada pelo fato de que a contribuição para o PIS e da COFINS incide sobre o preço da compra da mercadoria de forma definitiva, tendo em vista não mais haver incidência na venda. Recurso que deve ser conhecido e não deve ser provido.

Na Sessão de julgamento ocorrida no dia 17-4-2012, a Primeira Turma decidiu afetar o presente feito à Primeira Seção, em face da relevância da questão em debate, nos termos do artigo 14, inciso II, do RISTJ.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS COM FRETE DO VEÍCULO DESDE O FABRICANTE ATÉ A CONCESSIONÁRIA. CREDITAMENTO PELA CONCESSIONÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. LEI 10.833/2003.

1. Caso em que a recorrente, concessionária de veículos, pretende, com fundamento no artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, o reconhecimento do direito de proceder ao desconto, da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos valores referentes ao frete dos veículos novos por ela adquiridos junto ao fabricante.

2. A mencionada lei permite a possibilidade de aproveitamento, para fins de dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos créditos relacionados às despesas com transporte de mercadorias suportadas pelo vendedor, tão somente nas **operações de venda**.

3. Na espécie, o que se pleiteia é a dedução das despesas referentes ao frete dos veículos desde o fabricante até o estabelecimento da concessionária, operação na qual a recorrente figura como adquirente da mercadoria transportada, de sorte que não se enquadra na previsão legal, a qual se reporta tão somente aos fretes diretamente relacionados às operações de venda da concessionária para o consumidor.

4. A possibilidade de dedução das despesas de frete suportadas pelo contribuinte vendedor, decorre da não cumulatividade das contribuições em questão preconizada pela legislação de regência, cujo objetivo é permitir a dedução de despesas sem as quais não há possibilidade de realização da operação (no caso, de venda), **ou seja, daquelas que necessariamente devem ser assumidas pelo contribuinte para tal fim**.

5. Recurso especial não provido.

VOTO-VENCIDO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Devidamente prequestionada a tese jurídica em discussão, conheço do recurso especial.

Emerge dos autos que a recorrente é concessionária de veículos e recebe tais bens diretamente do fabricante para a realização de venda direta, em consignação ou adquire para pagamento após a venda dos veículos novos, nos termos da Lei 6.729/79, que dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre.

Afirma que, por força do contrato particular de concessão, assume o ônus do frete dos veículos desde o estabelecimento da fabricante até o seu, mesmo nos casos em que o recolhimento



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

do PIS e da COFINS é realizado sob o regime de substituição tributária.

Dessa forma, **pretende a reforma do acórdão recorrido, para seja reconhecido o seu direito de proceder ao desconto, da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos valores referentes ao frete dos veículos por adquiridos junto ao fabricante.**

Importante destacar que a ora recorrente, em sua inicial, nos termos relatados pela sentença (fl. 83), esclarece que sua pretensão não se refere ao desconto de créditos com referência aos veículos adquiridos sob o regime de substituição tributária, pois as receitas derivadas de suas vendas não se incluem na base de cálculo do PIS e da COFINS (art. 1º, § 3º, III, da Lei 10.833/03).

Assim, trata-se de pedido de creditamento **das despesas do frete suportado pela recorrente na aquisição de novos veículos junto ao fabricante**, nas quais o recolhimento da exação se dá de forma direta.

Para tanto, alega que a legislação pertinente (artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003 e artigo 15 da Lei 10.637/2002) permite o desconto de créditos relativos ao frete suportado pelas revendedoras de veículos, nas operações de vendas de veículos novos.

Aduz que o frete referente à aquisição de veículos novos para venda faz parte da operação de venda, pois, sem ele, "os veículos não chegam à concessionária onde são retirados pelos adquirentes [...]" (fl. 129).

Acrescenta que:

A expressão operação de venda pressupõe movimentação da mercadoria, desde a fonte de produção (fabricante) - inclusive a importação - até o consumo final (consumidor) que ocorre na concessionária. Sem que haja um deslocamento do veículo da fábrica em direção ao consumo (na concessionária), não há que se falar em venda. Veículos novos só são vendidos desta forma, entregues pela concessionária.

[...]

O fabricante não entrega o veículo diretamente a quem faz é concessionária, que tem o ônus do frete para a entrega, como comprovado nos autos e destacado no Acórdão, que reconhece que quem suportou o ônus foi a recorrente (fl. 130).

O Tribunal de origem, ao decidir a demanda, manifestou-se no sentido de que os artigos permitem tão somente a dedução dos valores referentes ao frete custeado pelo vendedor na



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

operação de venda e que, na operação realizada entre o fabricante e a concessionária, esta figura como adquirente. Acrescentou que, essa norma, por conceder benefício tributário, deve ser interpretada literalmente, nos termos do artigo 111, do CTN.

E concluiu:

No caso em tela, a impetrante quer descontar crédito em relação ao frete por ela suportado na aquisição de suas mercadorias para revenda. A demandante, para demonstrar que suporta o valor do frete, acosta aos autos o documento de fl. 44, **operação em que ela está na condição de adquirente e o fabricante ou importador como vendedor.** Dessarte, em que pese ter a impetrante arcado com o valor do frete, não a autoriza descontar o crédito, porquanto não houve a hipótese de incidência da norma em questão, já que ela não assume o papel de vendedora'(fls. 119-120 - grifos nossos).

Para solucionar a controvérsia, cumpre transcrever o teor dos dispositivos legais em discussão:

Lei 10.833/2003

Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º **a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:** (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010):

[...]

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

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 6º, inciso I, e 10 a 15 do art. 3º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

Da leitura dos artigos acima reproduzidos, verifica-se que o acórdão recorrido não merece reforma.

Com efeito, a lei restringe a possibilidade de aproveitamento, para fins de dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos créditos relacionados às despesas com frete suportadas pelo vendedor, desde de que se refiram às **operações de venda.**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

E tais operações devem ser entendidas como aquelas em que a concessionária figura como vendedora perante o consumidor, adquirente. Assim, se o veículo é vendido ao consumidor e o frete é contratado com o intuito de fazer sua entrega, da concessionária para o adquirente (execução do contrato), configura-se a hipótese de frete na operação de venda.

O frete, nessa hipótese, corresponde a uma despesa da venda (gasto necessário à obtenção do faturamento) e, por isso mesmo, compõe os créditos que podem ser abatidos ou descontados da base de cálculo do PIS/COFINS, nos termos dos artigos acima referidos.

Na espécie, conforme já mencionado, o que se pleiteia é a dedução das despesas referentes ao frete dos veículos desde o fabricante até o estabelecimento da concessionária. Em tal operação, como bem avaliado pelo acórdão recorrido, com base na documentação juntada aos autos, a recorrente figura como adquirente da mercadoria transportada, de sorte que a situação não pode ser enquadrada na previsão legal, que se reporta tão somente aos fretes diretamente relacionados e indispensáveis às operações de venda.

O fato de haver precedente oriundo da Segunda Seção desta Corte, no qual foram consideradas solidariamente responsáveis as vendedoras de veículos e os fabricantes perante os consumidores não guarda relação com a alegada natureza complexa da operação de venda realizada pelas concessionárias, mas sim com a aplicação do artigo 18, do Código de Defesa do Consumidor.

Acrescente-se, ainda, que é inaplicável, ao caso concreto, a lição de Aliomar Baleeiro, citada pelo patrono da ora recorrente por ocasião de sua sustentação oral, no sentido de que a operação de venda engloba "todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final". Digo isso porque, naquela hipótese (RE 588149), o Supremo Tribunal Federal discutiu a possibilidade de incidência do ICMS sobre a venda de bens salvados em sinistros pelas seguradoras e, para tanto, debateram a amplitude da expressão "operações de circulação de mercadorias", a qual é fato gerador do ICMS, de sorte que envolve atos mais complexos que a operação de venda em si, a qual está sendo debatida no presente caso.

Frise-se, por oportuno, que a possibilidade de dedução das despesas de frete assumidas pelo vendedor na operação de venda, é forma de viabilizar a **não cumulatividade** das contribuições



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

em discussão, preconizada pelo artigo 195, § 12º, da Constituição Federal que remete expressamente ao legislador ordinário a definição dos setores e atividades econômicas a sujeitas a tal regime. Dessa forma, diferentemente do que ocorre com o ICMS e com o IPI, a não cumulatividade, nas espécies tributárias em discussão, não decorre da sua natureza, mas sim da lei.

Com efeito, "o regime não cumulativo do PIS e da Cofins previsto pela legislação infraconstitucional - quer seja em relação à incidência sobre a totalidade das receitas, quer seja em relação à incidência sobre a importação de bens e serviços - foi implementado por meio do método subtrativo indireto, mediante a concessão de créditos calculados com base em bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica, e determinadas despesas, custos e encargos por ela incorridos, para compensação com o PIS e a Cofins devidos sobre a totalidade das suas receitas" (Não cumulatividade do PIS e da Cofins e o artigo 17 da Lei 11.033/2004, *in* Não-cumulatividade Tributária, coordenador Hugo de Brito Machado -- São Paulo : dialética, 2009, p. 401).

Nesse sentido, ressalte-se que os bens e serviços que, atendidos determinados requisitos, geram direitos a crédito para fins de determinação do valor a recolher da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são os que foram definidos pelo legislador, e que estão exaustivamente listados, de sorte que não é todo custo ou despesa que enseja tal crédito, ainda que necessário à realização da atividade empresarial.

Dessa forma se, nesses casos, em razão de práticas de mercado, a revendedora de veículos, por força de convenção particular, assume o ônus do frete referente à aquisição dos veículos junto ao fabricante, tal convenção não pode ser oposta contra o Fisco, nem tampouco tem o condão de influenciar na regra geral, a ponto de permitir a dedução de tal despesa (assumida voluntariamente) da base de cálculo dos tributos em questão.

Destaco, ainda, que a mencionada convenção, se considerada como hábil a permitir a dedução da despesa ora pleiteada, estaria desnaturando a própria operação realizada pela recorrente que, repita-se, é de aquisição dos veículos perante o fabricante e não de venda, a qual é realizada em momento posterior.

Assim, convém considerar que a própria assunção desta despesa pela recorrente demonstra que a operação por ela realizada é de aquisição do veículo, pois caso se tratasse de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

venda direta realizada pelo fabricante ao consumidor, não teria sentido a concessionária arcar com tal frete.

Ademais, sendo a dedução das despesas de frete relacionadas à operação de venda, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor, decorrente, como já mencionado, do Princípio da não cumulatividade, resta claro que tais despesas são aquelas sem as quais não há possibilidade de realização da operação (no caso, de venda), ou seja, aquelas que necessariamente devem ser assumidas pelo contribuinte.

No caso concreto, como já mencionado, realmente, para que a concessionária realize a revenda do veículo para o consumidor final é necessária a realização do frete desde o fabricante até seu estabelecimento. Entretanto, o ônus de tal providência não necessariamente é da concessionária de veículos que, nesse caso, atua como adquirente da mercadoria, de sorte que, se há pagamento do mencionado frete, é por mera liberalidade sua (conforme informação constante da sentença - fl. 83), o que não autoriza a dedução da despesa respectiva da base de cálculo dos tributos em questão, com base no Princípio da não cumulatividade.

Sob esse enfoque, esta Corte já analisou situação semelhante à dos autos, na qual se discutiu a possibilidade de dedução, da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos fretes referentes ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, e entendeu não ser possível se proceder a tal dedução.

Vejamos a ementa do precedente mencionado.

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.
2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 06/04/2010 - grifamos).

Como reforço argumentativo, deve-se também considerar que, em última análise, a possibilidade de dedução de tais despesas da base de cálculos do PIS e da COFINS culmina com a redução de sua base de cálculo e, conseqüentemente, na renúncia de receita, o que atrai a necessidade de interpretação literal (artigo 111 do CTN).

Destaca-se, ainda, que os precedentes oriundos do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais citados pelo patrono da ora recorrente por ocasião da entrega de memoriais e e da sustentação oral, supostamente no mesmo sentido de sua tese, não são suficientes para sustentar seus argumentos, tendo em vista que não tratam da hipótese especificamente tratada nesses autos, em que tem relevância a aferição do fato de ser o frete assumido pela ora recorrente necessário à operação de venda que ela faz ao consumidor ou não.

Nos casos citados como precedentes oriundos do CARF, a própria recorrente afirma, em um dos memoriais distribuídos a essa relatoria, que foi reconhecido o direito ao desconto de "créditos relativos às despesas assumidas com frete **"para transportar bens adquiridos como insumo na fabricação** de produtos destinados à venda", o que denota se tratar de hipótese do inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/2003 (**bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação** de bens ou produtos destinados à venda) e não do inciso IX, ora em discussão.

Nesse sentido, cumpre, ainda, frisar que o voto-vista proferido pelo Sr. Ministro Castro Meira, por ocasião do julgamento do REsp n. 1.126.773/RS, no qual afirmou que o reconhecimento do direito ali discutido pela própria recorrida, por meio do Conselho Superior de Recursos Fiscais, tornaria não razoável a manutenção de orientação contrária pelo Judiciário, não pode ser aplicada ao caso concreto, uma vez que naquela hipótese, **diferentemente da presente**, os precedentes administrativos citados eram idênticos ao caso submetido a esta Corte, o que justificou, ademais, ser invocado os princípios da segurança jurídica e da isonomia para a manutenção do entendimento



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

fazendário no processo judicial.

Ademais, é sabido que as decisões proferidas pela instância administrativa não vinculam o judiciário, estando sujeitas à sua revisão, especialmente no tocante a questões que envolvam a interpretação e aplicação da lei vigente.

Ante o exposto, **nego provimento** ao recurso especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2010/0189012-1

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.215.773 / RS

Número Origem: 200771000309526

PAUTA: 13/06/2012

JULGADO: 08/08/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : SAN MARINO VEÍCULOS LTDA
ADVOGADO : CÉSAR LOEFFLER
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, os Drs. LUIZ GUSTAVO ANTÔNIO SILVA BICHARA, pela recorrente e MARCELO SPINARDI, pela União.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.

Aguardam os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Mauro Campbell Marques. "

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA:

Recurso especial da relatoria do em. Ministro Benedito Gonçalves, interposto por San Marino Veículos Ltda., com base na alínea "a" do permissivo constitucional, contra o acórdão de fls. 118-124, da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITO EM RELAÇÃO ÔNUS DO FRETE. LEI 10.833/2003.

O valor do frete suportado pelo contribuinte na aquisição de suas mercadorias para revenda não dá direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da COFINS."

Sustenta a recorrente violação dos artigos 3º, inciso IX, e 15, inciso II, da Lei n. 10.833/2003 (com a redação que lhe deu a Lei n. 10.865/2004) e 111 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que **"o ônus do frete é suportado pela Recorrente (pessoa jurídica, concessionária junto a FIAT para a comercialização de automóveis novos), na aquisição de veículos novos para venda. Este frete faz parte da operação de venda sem o que os veículos não chegam à concessionária onde são retirados pelos adquirentes, como previsto no inciso IX do art. 3º, da Lei n. 10.833/03"** (fl. 129). Acrescenta que **"a expressão operação de venda** pressupõe movimentação da mercadoria, desde a fonte de produção (fabricante) – inclusive a importação –, até o consumo final (consumidor) que ocorre na concessionária. Sem que haja um deslocamento do veículo da fábrica em direção ao consumo (na concessionária), não há que se falar em venda. Veículos novos só são vendidos desta forma, entregues pela concessionária" (fls. 129-130).

Argumenta, ainda, que **"a finalidade da concessão comercial – Lei 6.729/79 – é a venda de veículos do fabricante utilizando-se de pessoas jurídicas concessionárias, devidamente habilitadas nos termos da Lei, que irão atuar em determinada localidade, sob**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

certas garantias dadas ao fabricante. Então, como vender os automóveis novos sem que eles estejam a disposição na concessionária para entrega? **o fabricante não entrega o veículo diretamente a quem faz é a concessionária, que tem o ônus do frete para a entrega, como comprovado nos autos e destacado no Acórdão, que reconhece que quem suportou o ônus foi a Recorrente**" (fl. 130).

Alega, também, que o art. 111 do Código Tributário Nacional, que disciplina a interpretação da legislação tributária, não se aplica ao caso em debate, "pois não se está tratando de regra jurídica de direito tributário, mas sim de regra jurídica de natureza financeira, cujo titular do direito é o Recorrente. Não se está diante de nenhuma hipótese de isenção ou exclusão do crédito tributário. E sim, diante de uma regra de natureza financeira" (fl. 131).

Pede, ao final, o provimento do recurso especial, "reformando o V. Acórdão que negou provimento à apelação e negou o direito de a Recorrente descontar créditos sobre o frete, nos termos do art. 3º, IX, e 15 da Lei nº 10.833/03", e declarando "igualmente o direito de aproveitar e compensar os créditos passados, após o trânsito em julgado" (fl. 131).

A União apresentou contrarrazões (fls. 137-140), e o recurso especial foi admitido na origem (fls. 142-143).

Opina o Ministério Público Federal pelo desprovimento do recurso especial (fls. 173-178).

A Primeira Turma, diante da relevância da matéria, afetou o julgamento do feito à Primeira Seção (fls. 189-190).

O em. Ministro Benedito Gonçalves, relator, negou provimento ao recurso especial.

Esclareceu, inicialmente, que a recorrente seria concessionária de veículos e receberia tais bens diretamente do fabricante para a realização de venda direta, em consignação ou adquiridos para pagamento após a venda dos veículos novos, nos termos da Lei n. 6.729/1979, que dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre. No caso em debate, continuou o eminente relator, tratar-se-ia de pedido de creditamento das despesas do frete suportado pela recorrente na aquisição de novos veículos junto ao fabricante, nas quais o recolhimento da exação se daria de forma direta.

Enfrentando a questão jurídica, afirmou que a lei restringiria a possibilidade de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

aproveitamento, para fins de dedução da base de cálculo do PIS e da Cofins, dos créditos relacionados às despesas com frete suportadas pelo vendedor, desde que se referissem às operações de venda. Tais operações, segundo pensa, deveriam ser entendidas como aquelas em que a concessionária figura como vendedora perante o consumidor, adquirente. Assim, se o veículo é vendido ao consumidor e o frete é contratado com o intuito de que seja feita sua entrega, da concessionária para o adquirente (execução do contrato), configurar-se-ia a hipótese de frete na operação de venda.

Ressaltou, então, que o caso concreto não se enquadra na hipótese prevista para o benefício. Explicou que, conforme já afirmado, o que se pleitearia seria a dedução das despesas referentes ao frete dos veículos desde o fabricante até o estabelecimento da concessionária. Em tal operação, como avaliado pelo acórdão recorrido, com base na documentação juntada aos autos, a recorrente figuraria como adquirente da mercadoria transportada, de sorte que a situação não poderia ser enquadrada na previsão legal, que se reportaria tão somente aos fretes diretamente relacionados e indispensáveis às operações de venda.

Observou que esta Corte já analisou situação semelhante à dos autos, na qual se discutiu a possibilidade de dedução, da base de cálculo do PIS e da Cofins, dos fretes referentes ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, e entendeu não ser possível se proceder a tal dedução (REsp 1.147.902/RS, Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010).

A título de reforço argumentativo, disse que, em última análise, a possibilidade de dedução de tais despesas da base de cálculo do PIS e da Cofins culminaria com a redução da base de cálculo das contribuições e, conseqüentemente, na renúncia de receita, o que atrairia a necessidade de interpretação literal (art. 111 do CTN).

Vou divergir do em. Ministro relator e prover parcialmente o recurso especial.

O acórdão recorrido, esclarecendo a situação fática dos autos à luz dos elementos produzidos, afirma que "a impetrante quer descontar crédito em relação ao frete por ela suportado na aquisição de suas mercadorias para revenda. A demanda para demonstrar que suporta o valor do frete, acosta aos autos o documento de fl. 44, operação em que ela está na condição de adquirente e o fabricante ou importador como vendedor.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Dessarte, em que pese ter a impetrante arcado com o valor do frete, não a autoriza descontar o crédito, porquanto não houve a hipótese de incidência da norma em questão, já que ela não assume o papel de vendedora" (fls. 119-120).

O recurso especial, por sua vez, não desconstitui essa premissa fática, até porque não se poderia reapreciar a documentação posta. Assim, de fato, no caso ora examinado, **o que se discute é a possibilidade de desconto do frete quando o veículo é transportado da fábrica para a concessionária com o propósito de posterior alienação ao consumidor**. Não se debate, portanto, a respeito da hipótese em que o veículo é transportado após a realização da venda pela concessionária, até porque, nessa situação, o direito ao desconto é, inclusive, reconhecido.

Entendo que, mesmo nesse caso, o recurso deve ser provido para a concessão da segurança diante do texto da lei que disciplina a matéria.

Com efeito, dispõe a Lei n. 10.833/2003, no que interesse ao presente julgamento, que:

"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 inteiro e seis décimos por cento).

[...]

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:

[...]

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

[...]

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:**

[...]

II – **nos incisos VI, VII e IX do caput** e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei" (grifos meus).

Ora, seguindo a literalidade dos dispositivos acima, mais especificamente do art. 3º, incisos I e IX, não se pode restringir a possibilidade de desconto ao caso em que a venda ao consumidor é realizada antes do transporte do bem para a concessionária. Na



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

minha compreensão, a leitura dos dispositivos deve ser feita assim: "frete na operação de venda (inciso IX), em relação a bens adquiridos para revenda (inciso IX c/c o inciso I)". Esse texto, sem dúvida, permite o desconto envolvendo o frete também quando o veículo é transportado para a concessionária com o propósito de revenda. É o que diz a lei em relação à Cofins e ao PIS/Pasep.

Esse entendimento fica ainda mais fortalecido quando se observa que a lei permite, expressamente, nos mesmos dispositivos, o desconto de créditos calculados em relação a "**armazenagem de mercadoria**" no tocante a "**bens adquiridos para revenda**". Ou seja, o armazenamento destina-se à revenda de bens ao consumidor.

Sem muitas delongas, portanto, a pretensão recursal deve ser acolhida, ressaltando que a sentença, apesar de denegar a segurança, reconheceu "a circunstância de a impetrante suportar o ônus do frete (por imposição da relação jurídica privada)" (fl. 85).

Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para **revenda**. O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial". Eis a ementa do julgado:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido."

Sobre o direito à compensação, a pretensão do impetrante, ora recorrente, é excessivamente genérica, tendo em vista que a inicial postula assim:

"(d) seja, **declarado**, nos termos da Súmula 213 do STJ, **o direito de a Impetrante compensar as importâncias pagas indevidamente a título de PIS e de COFINS não-cumulativos, com os demais tributos e contribuições federais**, nos termos dos arts. 73 e 74 da Lei 9.430/96, com a variação da taxa de juros Selic, art. 39, § 4º da Lei 9.250/95" (fl. 9).

Diante da excessiva amplitude do pedido, sem explicitar, precisamente, com quais tributos federais e em relação a que períodos almeja a compensação, não é possível acolhê-lo. Isso porque a possibilidade e a forma de compensação entre tributos federais com igual ou diversa natureza depende da legislação em vigor no respectivo período. Basta ver a nossa vasta jurisprudência sobre o tema, que destaca várias hipóteses distintas.

Ante o exposto, conheço do recurso especial e lhe dou parcial provimento para conceder, também parcialmente, a segurança, declarando o direito de a impetrante efetuar os descontos relativos aos fretes, na forma postulada.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

RELATOR : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
RECORRENTE : **SAN MARINO VEÍCULOS LTDA**
ADVOGADO : **CÉSAR LOEFFLER**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
PROCURADOR : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI: Sr. Presidente, não há como desvincular o inciso IX do inciso I do art. 3º, até porque o inciso IX remete expressamente ao inciso I. Ou seja, estamos tratando de uma operação de revenda, de bens adquiridos para revenda. Na operação de revenda, o que se chama operação de venda é complexa porque supõe um fazer anterior, uma operação anterior. É uma operação complexa nesse sentido, porque é dupla.

Em se tratando especificamente de revenda de automóveis, se limitarmos a frete aquilo que sucede depois da aquisição pelo revendedor, praticamente tornaríamos letra morta o dispositivo, porque o frete, no geral, é no transporte do fabricante para o revendedor.

Assim, uma interpretação sistemática conduz a essa conclusão a que chegou, agora, o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha. O "vendedor" deve ser tomado no sentido de "revendedor", porque a operação é complexa. Esse é o sentido que tem de se dar à norma.

Peço vênias ao eminente Sr. Ministro Relator para acompanhar a divergência.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
RECORRENTE : SAN MARINO VEÍCULOS LTDA
ADVOGADO : CÉSAR LOEFFLER
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO

(MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

1. Senhor Presidente, penso que a interpretação sistemática da legislação é a que se impõe no caso, porque se trata de matéria a ser examinada sob a luz da não cumulatividade desse tributo, e não propriamente sob a luz de exclusões de crédito tributário, em que, realmente, a exegese deve ser vinculada à literalidade da norma.

2. No caso, não se trata de incentivo, por exemplo, daí porque a interpretação, como fez o Senhor Ministro Cesar Asfor Rocha e os que o seguiram, parece-me a mais adequada ao caso, até porque o fabricante, em regra, como disse o Senhor Ministro Arnaldo Esteves, não vende diretamente ao consumidor. Essa interpretação, que foi agora conferida, é a que capta da melhor maneira o sentido da legislação.

3. Peço vênias ao eminente Senhor Ministro Relator para acompanhar a divergência.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

VOTO

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA (Relator):

Sr. Presidente, peço vênia ao eminente Ministro Relator para acompanhar o voto divergente do Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.

No Direito Tributário, vigora a chamada tipicidade, que tem que ser bem delimitada, como ocorre, *mutatis mutandis*, no Direito Penal. Se a agência ou a concessionária paga, assume o ônus do frete da fábrica até a concessionária e deve ter direito a essa compensação.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2010/0189012-1

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.215.773 / RS

Número Origem: 200771000309526

PAUTA: 13/06/2012

JULGADO: 22/08/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **CESAR ASFOR ROCHA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : SAN MARINO VEÍCULOS LTDA
ADVOGADO : CÉSAR LOEFFLER
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, que lavrará o acórdão."

Votaram com o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Mauro Campbell Marques.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.