



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                           |
|--------------------|-------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10469.905326/2009-28</b>               |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-015.967 – CSRF/3ª TURMA              |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 12 de setembro de 2024                    |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE  |
| <b>RECORRENTES</b> | FAZENDA NACIONAL<br>ALE COMBUSTIVEIS S.A. |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES 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, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, 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 (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadorias, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), por inexistir para tal despesa a restrição relativa aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I. (Solução de Consulta Cosit nº 66/2021).

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de

votos, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-015.958, de 12 de setembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10469.905311/2009-60, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte em face do Acórdão nº 3401-009.982, de 23 de novembro de 2021, assim ementado:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

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.

Consta do dispositivo do Acórdão:

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.

## Síntese dos Autos

Trata o presente processo de análise de PER/DCOMP, referente a créditos de COFINS, oriundos de despesas de aluguéis de imóveis, bem como com frete e armazenagem em

vendas de produtos sujeitos à monofasia para a quitação de débitos vincendos, 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.

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 elas 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.

A DRJ proferiu acórdão julgando Manifestação de Inconformidade improcedente.

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.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por voto de qualidade, deu 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.

### **Do Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Sustenta a Fazenda Nacional haver divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao direito de crédito para as contribuições sociais relativo às despesas com armazenagem de mercadorias para revenda com incidência monofásica, indicando os Acórdãos nº 9303-009.444 e 9303-009.452 como paradigmas.

O Recurso foi admitido em Despacho de Admissibilidade.

Em síntese, alega a Fazenda Nacional que:

- o contribuinte tem receitas sujeitas ao regime de tributação concentrada previsto nas legislações do PIS e da Cofins, submetidos, portanto, à alíquota zero na operação de revenda;
- ao delimitar o crédito aos casos dos incisos I e II, o legislador retirou desse universo as situações que tenham sido excluídas de um dos dois incisos, o que é justamente o caso em tela, já que os produtos referidos no § 1º do artigo 2º das Leis sob escrutínio foram excepcionados do inciso I do artigo 3º;
- o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 inicialmente reconhece o direito ao creditamento de despesas de frete e armazenagem em operações de venda, entretanto em seguida, delimita o direito ao desconto do crédito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, restringe o aproveitamento do crédito a determinadas operações, das quais são excluídas venda dos produtos que o contribuinte negocia;
- a norma tributária vedou o direito ao desconto de créditos calculados sobre o custo dos produtos sujeitos à tributação monofásica/concentrada adquiridos para revenda;
- não é possível o crédito em relação aos gastos vinculados à revenda desse produto, tais como as despesas incorridas com frete e armazenagem;
- para o caso deve ser adotada a interpretação restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões em que sustentou, em preliminar, a presença de fundamento autônomo no Recurso Especial, não prequestionado e sem a devida demonstração de divergência, o que inviabiliza o seu conhecimento.

Quanto ao mérito alegou, em síntese, que:

- o legislador opta por centralizar a tributação em apenas uma única fase do ciclo produtivo, sendo, portanto, suportada por um único contribuinte, não

havendo, nesse sistema, a necessidade de seguir o princípio da não cumulatividade;

- este é o caso para as mercadorias comercializadas pela Recorrida, cuja monofasia está prevista na Lei nº 10.833/03 e no inciso I do art. 42 da MP nº 2.158-35/2001;
- o crédito sob análise não é o apurado em função das aquisições desses combustíveis para revenda;
- o fato de o armazém armazenar mercadorias sujeitas ao regime monofásico, em momento algum, obriga-o a tributar suas receitas de serviços de armazenagem dessas mercadorias também sob o regime monofásico;
- o direito ao crédito previsto na legislação diz respeito unicamente à existência de dispêndio incorrido pelo contribuinte a título de frete e armazenagem das mercadorias, sendo irrelevante se as mercadorias transportadas ou armazenadas estão submetidas ao PIS/COFINS monofásicos ou substituição tributária;
- a vedação do direito ao crédito relacionado à aquisição de mercadorias submetidas à incidência monofásica das referidas contribuições não prejudica o direito ao crédito oriundo dos dispêndios com frete e armazenagem de tais mercadorias;
- o fato gerador que dá origem ao crédito no presente caso não é a simples aquisição de mercadorias submetidas à incidência monofásica, mas, sim, os gastos incorridos pela Recorrida a título de frete e armazenagem de tais mercadorias;
- para efeito do crédito sobre a despesa com armazenagem e frete na venda, não interessa se a mercadoria adquirida está ou não no regime monofásico, o que interessa é que ela tenha sido destinada à revenda ou à produção (como insumo) do adquirente;
- o cancelamento da glosa sobre despesas de armazenagem em nada afeta a sistemática da tributação concentrada imposta aos combustíveis;
- a monofasia e a restrição aos créditos se aplica apenas aos créditos da aquisição dos próprios produtos.

### **Do Recurso Especial da Contribuinte**

Alega a Contribuinte haver divergência jurisprudencial quanto ao direito a crédito no frete na revenda de produtos sujeitos a regime monofásico, indicando como paradigmas os Acórdãos n.º 9303-006.219 e 9303-007.500.

O recurso especial foi admitido em Despacho de Admissibilidade.

Em síntese, alega a Contribuinte que:

- o crédito em questão encontra respaldo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03;
- a vedação prevista no art. 3º, inciso I, “b” da Lei nº 10.833/03 é dirigida única e exclusivamente ao creditamento dos bens adquiridos para revenda, e não aos serviços de frete de tais mercadorias;
- o direito ao crédito previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03 depende unicamente do dispêndio incorrido pelo contribuinte com frete e armazenagem das mercadorias, sendo irrelevante se as mercadorias transportadas ou armazenadas estão submetidas ao PIS/COFINS na sistemática monofásica;
- o fato gerador que dá origem ao crédito no presente caso não é a simples aquisição de mercadorias submetidas à incidência monofásica, mas, sim, os gastos incorridos a título de frete e armazenagem de tais mercadorias;
- o transportador e o armazém recolhem PIS/COFINS sobre os valores pagos pela distribuidora, não haveria justificativa normativa para negar a esta (a distribuidora) o direito de aproveitar os créditos dessa despesa tida com o transportador e com o armazém, sob pena de violação à não cumulatividade;
- o legislador permitiu que o contribuinte apurasse todos os créditos vinculados àquela receita e à sua atividade como um todo, à exceção dos créditos que porventura seriam apropriados em uma aquisição de produtos para revenda não submetidos ao regime monofásico;
- essa exceção não pode ser estendida ao crédito das despesas com armazenagem e frete, até porque, como já apresentado, a menção que o inciso IX faz ao inciso I, é sobre o ato de adquirir para revender, independentemente de qual seja o bem, que pode estar no regime monofásico, ou não, pois isso não importa para o direito ao crédito previsto pelo inciso IX;
- pretender estender essas vedações aos custos, despesas e encargos relacionados a tais receitas seria extrapolar os limites da lei, em clara interpretação extra legem, baseada no argumento simplista de que “o acessório segue o principal”, destituído de qualquer fundamento, seja legal, seja teórico;
- a vedação do direito ao crédito relacionado à aquisição de mercadorias submetidas à incidência monofásica das referidas contribuições não prejudica o direito ao crédito oriundo dos dispêndios com frete e armazenagem de tais mercadorias;
- o fato de o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 fazer expressa menção aos incisos I e II deste mesmo artigo, tem como único objetivo evitar repetir que se trata de revenda, prevista nestes dispositivos, não avançando à exclusão dos setores lá consignados, restando incólume o direito dos contribuintes ao crédito referente aos dispêndios com armazenagem e frete.

Em contrarrazões sustenta a Fazenda Nacional que:

- no regime monofásico, incabível a apuração, pela distribuidora de combustíveis e pelos comerciantes varejistas dos produtos, de quaisquer créditos em razão da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e a COFINS;
- não é possível o creditamento de PIS/COFINS pelas distribuidoras de combustíveis, na venda ou qualquer outra operação;
- a simples mistura de dois produtos, para a adequação do combustível a legislação, não caracteriza atividade industrial.

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 consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### **Do recurso da Contribuinte**

#### ***Do Conhecimento***

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de fls. 7.384/7.387, sendo evidente a demonstração da divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Desta forma, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

#### ***Do mérito***

O Contribuinte alega que vende produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação, e arca com o frete de entrega (vendas) destes produtos, totalmente terceirizado, e, portanto, teria direito ao crédito conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Em julgamento realizado em maio do corrente nos autos do Processo n.º 10469.722577/2012-74, desta Contribuinte, sob a relatoria da ilustre Conselheira Liziane Angelotti Meira (Acórdão n.º 9303-015.373), este Colegiado decidiu, de forma unânime, pelo não reconhecimento do direito ao crédito para as contribuições PIS/Cofins relativo aos gastos com fretes nas vendas de combustíveis (gasolina e demais combustíveis derivados de petróleo) por uma distribuidora.

No mesmo sentido, veja-se o Acórdão n.º 9303-014.738, também de relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira:

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. VEDAÇÕES LEGAIS.

Na apuração da COFINS não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação prevista na Lei no 10.147/2000, pois o inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003, que daria este direito (dispositivo válido também para a Contribuição para o PIS/PASEP, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I, que, por seu turno, expressamente excepciona os citados produtos. Entendimento em consonância com precedente vinculante do STJ (Tema 1.093).

O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS) reconhece, em abstrato, o direito ao crédito referente a despesas de frete e armazenagem em operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas o restringe aos casos dos incisos I e II, nos seguintes termos:

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.

Como o presente caso não trata do inciso II (insumos), por refletir mera operação de revenda de combustíveis, devemos observar o que dispõe o inciso I, como condição para a fruição do crédito:

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 10.865/2004)

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

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei (Redação dada pela Lei 11.787/2008).

O inciso I, como se percebe claramente, não trata de um direito irrestrito ao crédito, mas de direito de crédito que comporta exceções. E, ao remeter ao inciso I, o inciso IX do art. 3º inclui todo o conteúdo deste inciso, inclusive as exceções previstas no § 1º do art. 2º da mesma Lei 10.833/2003, que abrange, entre outros, combustíveis tributados conforme a Lei n.º 9.718/98:



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%.

§ 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; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004).

Dessa forma, conforme o disposto nos artigos 3º, I e IX, combinados com o inciso I do § 1º do art. 2º, a venda de combustíveis não gera créditos da COFINS. O direito ao crédito relacionado a fretes na operação de revenda está vinculado ao inciso I, sendo indevido para combustíveis tributados na forma da Lei n.º 9.718/98.

Destaque-se, ainda, que as revendas de gasolina e óleo diesel são tributadas à alíquota zero, conforme art. 42 da MP nº 2.158-35/2001:

**Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição** para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - **gasolinas**, exceto gasolina de aviação, **óleo diesel** e GLP, **auferida por distribuidores e comerciantes varejistas**;

Desta forma, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 estabelece que a pessoa jurídica poderá descontar créditos relativos a despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nos casos previstos nos incisos I e II, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor. Entretanto, as alíneas "a" e "b" do inciso I determinam que não geram crédito as operações de aquisição de combustíveis para revenda.

Portanto, embora o inciso IX do art. 3º inicialmente reconheça o direito ao crédito referente a despesas de frete e armazenagem, tal direito é restrito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º, excluindo as revendas de combustíveis tributados pela Lei 10.147/2000.

Cabe observar que, se fosse intenção do legislador autorizar o crédito para todas as operações de venda, bastaria que o texto não fizesse a restrição “nos casos dos incisos I e II”. A redação do dispositivo, ao incluir essa limitação, restringe o direito ao crédito somente para determinadas operações.

Acrescente-se a interpretação da Cosit na Solução de Divergência nº 2/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Em relação aos **dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica** da Cofins:

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.

Cumprе trazer à colação os fundamentos daquela Solução de Divergência no tocante às remissões contidas no inciso IX:

10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “**nos casos dos incisos I e II**” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.

11. E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do caput do citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, nada mais plausível que considerar que ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, a Lei mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Consequentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

12. Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelos incisos I e II do caput do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Esta impossibilidade de tomada de créditos foi reiterada pela Receita Federal na Solução de Consulta COSIT Nº 66/2021, conforme colhe-se dos seus fundamentos:

24. No que diz respeito ao frete na operação de venda, **permanece indene a conclusão da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, no sentido da impossibilidade de desconto de crédito em relação a frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada**, conforme argumentado no item 20.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Tema Repetitivo 1.093, já pacificou o entendimento de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações de tributação monofásica, como no caso dos combustíveis, e que não há direito a crédito sobre essas operações. Nesse sentido, o STJ decidiu que a Lei 11.033/2004, ao permitir a manutenção de créditos em algumas situações, não alterou a vedação de créditos para bens sujeitos à tributação monofásica, tendo sido fixadas as seguintes teses:

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).
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.
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.
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.
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.

Assim, conclui-se que a legislação vigente não permite a tomada de créditos da COFINS e do PIS/PASEP sobre despesas com frete incorridas nas operações de revenda de combustíveis, conforme determinado pelos artigos 3º, I e IX, da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002.

Com estes fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

**Do recurso da Fazenda Nacional**

### ***Do Conhecimento***

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de fls. 7.264/7.269, sendo evidente a demonstração da divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Com estes fundamentos, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### ***Do mérito***

No mérito, razão não assiste à Fazenda Nacional.

A própria Receita Federal do Brasil firmou posicionamento reconhecendo expressamente o direito a crédito das despesas com armazenagem de produtos sujeitos ao regime de tributação monofásica através da Solução de Consulta COSIT Nº 66/2021:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas pela pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa e revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada pode descontar créditos em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, , exceto em relação à aquisição dos produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda, à aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos à revenda, à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível, ao frete na operação de revenda dos produtos monofásicos e a outras hipóteses que porventura mostrarem-se incompatíveis ou vedadas pela legislação. **Pode, inclusive, descontar créditos em relação à armazenagem dos produtos monofásicos adquiridos para revenda.**

Os créditos vinculados à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada (tributados com alíquota zero) e calculados em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não a aquisição para revenda desses produtos, podem ser compensados com outros tributos ou ressarcidos ao final de cada trimestre do ano-calendário.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE AGOSTO

DE 2014 E À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 JANEIRO DE 2017.

Reforma parcialmente a Solução de Divergência nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no dou de 18 de janeiro de 2017.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, e art. 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 181.

Cumpra trazer à colação os fundamentos daquela Solução de Divergência no tocante à matéria ora sob análise:

21. Observe-se que, com o advento da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, a armazenagem de mercadorias aparece em inciso diferente do frete na operação de venda. Além disso, determina a Instrução Normativa que a restrição aplicada de o crédito ser concedido “nos casos dos incisos I e II” somente se aplica ao frete. Transcreve-se o art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019:

#### Subseção IV

##### Das Demais Hipóteses de Créditos Básicos

Art. 181. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos a:

I - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IX, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17, e § 1º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 18, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

II - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IV, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IV, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

III - contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 169 e 171, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e VI - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, art. 24; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 2009, art. 25). [sem grifo no original]

22. Daí se inferir que, no que tange à hipótese de crédito do inciso IV do art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, requeira-se tão somente um dispêndio com a “armazenagem de mercadorias”, apenas com a restrição dada, nos termos da retro transcrita Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, “pela significação consagrada do termo ‘mercadoria’ (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação”.

23. Assim, inexistindo para a armazenagem a restrição relativa aos “casos do inciso I e II”, não haverá, portanto, restrição ao crédito em relação à armazenagem de produtos monofásicos adquiridos para revenda, cabendo o crédito tanto em relação à armazenagem realizada pelo produtor ou importador de produtos sujeitos à tributação concentrada quanto na realizada pelo revendedor desses produtos.

Em consonância com este entendimento, a Instrução Normativa n.º 2.121/2022 cuidou de reconhecer o direito a crédito na armazenagem de mercadorias, afastando a restrição:

Art. 191. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

I - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IX, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17, e § 1º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 18, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

II - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IV, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IV, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

III - operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, e § 1º, inciso II, com

redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

**IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);**

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 173 e 175, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e VI - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, art. 24; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 2009, art. 25).

Parágrafo único. É vedado o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica (Lei nº 10.865, de 2004, art. 31, § 3º).

Desta forma, tendo a Receita Federal reconhecido a possibilidade de tomada de créditos relativos às despesas de armazenagem dos produtos sujeitos à tributação concentrada, torna-se imperiosa a manutenção da decisão recorrida.

Com estes fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

Pelo exposto, voto por conhecer os Recursos Especiais da Fazenda Nacional e da Contribuinte e, no mérito, por negar-lhes provimento.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas 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, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer os Recursos Especiais da Fazenda Nacional e da Contribuinte e, no mérito, por negar-lhes provimento.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

ACÓRDÃO 9303-015.967 – CSRF/3ª TURMA

PROCESSO 10469.905326/2009-28

DOCUMENTO VALIDADO