



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



**Processo nº** 10480.727217/2012-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-011.426 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de novembro de 2021  
**Recorrente** MINASGAS S/A INDUSTRIA E COMERCIO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. OMISSÃO E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade.

PRELIMINAR. PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Reconhecido pelo julgador ser prescindível ao julgamento a baixa dos autos à autoridade preparadora para realização da perícia solicitada, rejeita-se o pedido.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

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

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares nele suscitadas e, em seu mérito, negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-011.418, de 22 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10480.727204/2012-31, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente), Marco Antonio Marinho Nunes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), José Adão Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## **Relatório**

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

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão de primeira instância, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório da Unidade de Origem, por intermédio do qual foi indeferido o Pedido de Ressarcimento formulado pela Contribuinte e não homologada a compensação do débito declarado por meio de PER/DCOMP vinculado, em razão de ter sido constatado pela Fiscalização a inexistência de saldo de crédito passível de ressarcimento no correspondente período de apuração.

O Pedido de Ressarcimento de crédito decorre do tributo PIS Não-Cumulativo Mercado Interno (R\$ 5.681,09), referente ao 2º trimestre/2010, associado a Declaração de Compensação.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, o órgão julgador de piso julgou improcedente o recurso e não reconheceu o direito creditório trazido a litígio, nos termos do voto do relator.

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a Contribuinte apresenta Recurso Voluntário, em que repisa as alegações de sua Manifestação de Inconformidade, encerrando-o com pedido de procedência das razões nele constantes.

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:

### **I ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

### **II PRELIMINARES**

## II.1 Nulidade

A Recorrente suscita a nulidade da decisão recorrida porque esta não teria analisado os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade nem fundamentado suas razões de decidir.

Para a Recorrente, os argumentos não analisados seriam os dos subitens 5.6 e 5.7.12 de sua Manifestação de Inconformidade, relativos à possibilidade de creditamento de PIS e Cofins sobre os valores pagos a título de fretes incorridos com:

- i) o transporte de GLP realizado por empresas especializadas nessa atividade, do estabelecimento do fornecedor até o seu estabelecimento (frete na compra); e
- ii) o transporte de GLP, também realizado por terceiros, do seu estabelecimento até o estabelecimento dos seus clientes (frete na venda).

Diz a Recorrente que a decisão recorrida se limitou a reproduzir, quase que integralmente, o Relatório Fiscal nesse particular.

Alega que a falta de motivação do julgamento acarreta a nulidade da decisão por cerceamento de defesa, a teor do disposto no art. 5º, LV, da CF, nos arts. 31 e 59, II, de Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, nos arts. 11, 15 e 489, II, e §1º, IV, da Lei nº 13.105, de 16/03/2015 (CPC/2015), e consoante julgados administrativos deste Colegiado.

Por fim, a Recorrente, embora entenda presente o vício, postula que seja aplicado ao caso o disposto no art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual preconiza “Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.

Aprecio.

Como visto acima, a Recorrente diz que as alegações que infirmariam as duas glosas fiscais não teriam sido analisadas. As glosas atacadas dizem respeito a valores com fretes na **aquisição** e na **venda** de GLP.

Entretanto, a decisão recorrida deixa evidente que o assunto foi tratado pela DRJ e que nessa decisão foram expostos os seus fundamentos, conforme trechos seguintes:

[...]

Não cabe razão à contribuinte. Senão vejamos.

No mérito, temos que, seguindo na esteira do Relatório Fiscal e transcrevendo as partes de interesse para o deslinde do litígio, razões que adoto para decidir:

[...]

### BENS PARA REVENDA

Os Arts. 3º, Incisos I, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, indicam que, dos valores devidos das contribuições de PIS e Cofins, respectivamente, apenas podem ser deduzidos créditos de bens para revenda que não estejam entre as exceções indicadas nas alíneas a e b desses incisos. Nessas exceções incluem-se as mercadorias e produtos referidos nos arts. 2º, parágrafos 1º, incisos I, destas Leis, que incluem o gás liquefeito de petróleo - GLP, código NCM 2711.19.10. Veja-se, *verbis*:

[...]

**Considerando que a empresa em questão tem como objeto a revenda no atacado de GLP, que este produto não dá direito a crédito em sua revenda, e que a empresa não apresentou notas fiscais com outros produtos para revenda não tributáveis no mercado interno que pudessem gerar créditos das contribuições de PIS e Cofins, não há créditos com essa rubrica (bens para revenda cuja receita é não tributada no mercado interno) para serem utilizados,**

devendo seus valores indicados nos Dacons dos períodos fiscalizados serem zerados. Como não há créditos para esta rubrica, não há que se falar, conseqüentemente na manutenção de créditos a serem restituídos/ressarcidos em função de suas vendas serem efetuadas com alíquota 0 (zero) indicada pelo art. 17 da Lei n 11.033/04.

**Quanto ao frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para revenda, para os produtos sujeitos à incidência monofásica, como visto, não há previsão para o desconto de créditos em relação à aquisição de bens para revenda, e, portanto, não há como permitir o desconto de créditos relativos ao frete que compõe o custo de aquisição das mercadorias para as quais é vedado o creditamento,** conforme esclarece a Solução de Consulta 25, SRRF04/DISIT de 12/04/2010.

[...]

#### DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

Os Arts. 3º, inciso IX. e 15, inciso I da Lei nº 10.833/2003 determinam a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do art. 3º, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

**Considerando que a empresa atua na comercialização de mercadorias excluídas do inciso I do artigo 3o da Lei nº 10.333/2003 (gás liquefeito de petróleo - GLP, ou seja, que as mercadorias revendidas não podem gerar créditos para seu revendedor, também não gerarão créditos as despesas de armazenagem e fretes na operação de venda dessas mercadorias, pois a própria Lei apenas autoriza este desconto para as mercadorias incluídas nos incisos I e II.** Esse entendimento é ratificado pela Solução de Consulta 99/2011 da SRRF09/DISIT.

Como se vê, os dois pontos de discordância (glosas de fretes na compra e de fretes na venda) foram apreciados e fundamentados pelo órgão julgador *a quo*. Não houve omissão de apreciação de argumentações ou falha de motivação da decisão recorrida.

O fato de terem sido adotados como razões de decidir os fundamentos do Despacho Decisório, do qual o Relatório de Fiscalização é parte integrante, não representa qualquer irregularidade processual, visto ser este procedimento legalmente previsto e permitido, consoante art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999.

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, conforme art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. No presente caso, porém, não restam configuradas tais hipóteses. Logo, não é de se declarar a nulidade.

Portanto, improcedente a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

## II.2 Perícia

A Recorrente reitera o pleito constante do subitem 6.1 de sua Manifestação de Inconformidade, no qual postula a realização de perícia, formulando os quesitos pertinentes e indicando e qualificando sua perita, caso se entenda que os elementos

trazidos aos autos não sejam suficientes para comprovar as alegações de que os valores lançados nas Linhas 01 e 07 da Ficha 16A dos Dacon correspondiam, única e respectivamente:

- i) a fretes incorridos com o transporte de GLP realizado por empresas especializadas nessa atividade, do estabelecimento do fornecedor até o estabelecimento da Recorrente; bem como
- ii) a fretes incorridos com o transporte de GLP também realizado por terceiros, do estabelecimento da Recorrente até o estabelecimento dos compradores seus clientes.

Aprecio.

Considero a perícia prescindível, pois entendo presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide.

Ademais, a perícia justificar-se-ia caso existissem questões que suscitassem dúvidas para o julgamento, sendo tal procedimento um instrumento a ser usado pelo julgador para elucidá-las, o que, a meu ver, não é o caso.

Enfim, embora a autoridade julgadora administrativa, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, possa determinar, de ofício ou a requerimento da Interessada, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias ao seu convencimento, deve indeferi-las quando prescindíveis ao julgamento da lide.

Por tais razões, voto pelo indeferimento da perícia.

### III MÉRITO

#### III.1 Considerações Iniciais

As glosas efetuadas pela fiscalização no trimestre tratado nestes autos recaíram sobre os seguintes dispêndios e créditos pleiteados, consoante Relatório Fiscal (Planilha: Comparativos de 2010 DACON X ARQUIVOS CONTÁBEIS X ARQUIVOS DE NOTAS FISCAIS):

- Linha 01 da Ficha 16A do Dacon – Bens para Revenda, glosa de todos os créditos referentes a esta rubrica, em razão de que bens não tributados no mercado interno comercializados pela empresa (GLP) não dão direito a créditos. Logo o frete na sua aquisição também não dá direito a créditos; e
- Linha 07 da Ficha 16A do Dacon – Despesa de Armazenagem e Frete na Operação de Venda, por não gerar créditos armazenagem e fretes de bens com alíquota de PIS e Cofins concentrada no produtor/fabricante, sendo a alíquota para o revendedor igual a zero.

As glosas acima foram contestadas pela Recorrente, nos termos seguintes.

#### III.2 Valores Glosados

A Recorrente inicia o mérito de seu recurso descrevendo a estrutura da operação com o GLP mantida entre ela e a Petrobrás.

Realça ser incontroverso o fato de **não ter calculado ou apropriado créditos sobre o preço pago na aquisição de GLP** e de os valores lançados nas Linhas 01 e 07 da Ficha 16A do Dacon corresponderem, única e respectivamente:

- i) a fretes incorridos com o transporte de GLP realizado por empresas especializadas nessa atividade, do estabelecimento do fornecedor até o estabelecimento da Recorrente; bem como
- ii) a fretes incorridos com o transporte de GLP também realizado por terceiros, do estabelecimento da Recorrente até o estabelecimento dos compradores seus clientes.

Esclarece também que **não calculou créditos sobre os valores correspondentes a despesas de armazenagem**.

Traça o **histórico de tributação** da receita de venda de GLP pelo PIS e pela Cofins, para, relativamente ao período sobre o qual versa a controvérsia, sintetizar que:

- a) o produtor, o importador, o distribuidor e o comerciante varejista de GLP sujeitos ao lucro real deviam apurar a contribuição para o PIS e a Cofins sobre suas receitas, de maneira não-cumulativa, deduzindo dos montantes encontrados os créditos previstos na legislação de regência;
- b) as receitas de venda de GLP, porém, quando auferidas:
  - i) pelo o produtor e o importador (no caso a Petrobrás), estavam sujeitas à contribuição para o PIS e à Cofins às alíquotas de 10,2% e 47,4%, tendo o art. 23 da Lei n.º 10.865, de 30/04/2004, concedido a esses contribuintes a faculdade de calcular e recolher as referidas contribuições utilizando alíquotas específicas, sendo naturalmente o encargo financeiro desses tributos repassado para os distribuidores; e
  - ii) pelos distribuidores e comerciantes varejistas, porque tinham suas alíquotas reduzidas a zero, não eram computadas nas bases de cálculo desses tributos, em cumprimento ao disposto no inciso I do § 3º do artigo 1º das Leis n.ºs 10.833, de 29/12//2003 e 10.637, de 30/12/2002;
- c) as demais receitas auferidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas eram sujeitas à contribuição para o PIS e a Cofins às alíquotas normais do tributo fixadas no artigo 2º daqueles diplomas legais (1,65% e 7,6%), podendo essas pessoas jurídicas calcular e descontar os créditos previstos no artigo 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, multiplicando os valores dos itens elencados neste dispositivo por essas mesmas alíquotas.

No que diz respeito aos **fretes na venda** do GLP (despesa), defende que, independentemente de o produto transportado ter se submetido à incidência concentrada na origem, faz jus ao crédito, conforme art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, e seguintes argumentos:

- a) a incidência concentrada impediu o crédito apenas do custo de aquisição da mercadoria ou insumo que tenha sido tributado de maneira mais gravosa na origem, não se aplicando esta restrição a despesas operacionais com a venda do produto; e
- b) o fato de a alíquota da contribuição para o PIS e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda do GLP ter sido reduzida a zero não impede o aproveitamento dos créditos em questão, que passou a ser garantido pelo art. 16 da MP n.º 206, de 06/08/2004, cujo texto hoje habita o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21/12/2004.

Cita jurisprudência deste CARF e do STJ, que, entende, embasaria sua tese: i) CARF - Acórdãos n.ºs 9303-007.500, de 17/10/2018; 9303-007.364, de 17/09/2018; 9306-004.310, de 18/09/2016; 9303-004.311, de 15/09/2016; e 3401-003.813, de 26/06/2017; e ii) STJ – AgRg no Resp 1051634-CE, de 28/03/2017.

No que se refere aos **fretes na aquisição** de GLP junto à refinaria (custo), argumenta que a vedação a crédito do valor do GLP limita-se ao preço cobrado pela Petrobrás, sobre o qual incidiram as alíquotas majoradas previstas no regime monofásico, e não alcançam os fretes pagos pela Recorrente a terceiros.

Neste caso, o crédito está previsto no § 1º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, pois a incidência concentrada da contribuição para o PIS e da Cofins alcança apenas a receita da venda deste produto auferida pela Petrobrás, e não o preço pago pelo serviço de transporte daquele bem efetuado por outra pessoa jurídica, que não tomou parte no negócio de compra e venda do GLP, donde, embora para fins contábeis a compradora o acrescente ao custo do produto adquirido, tal valor não foi tributado

pela alíquota majorada inerente ao regime monofásico, ou de incidência concentrada, de modo que vedar o crédito nessas circunstâncias contraria os fundamentos do regime concentrado de tributação e desrespeita a lógica que orienta o regime de apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS e da Cofins.

Ressalta que, ainda que se pretenda qualificar a Recorrente como mera comerciante, faz jus ao crédito, pois a vedação em comento somente alcança os valores de venda do GLP cobrado pela Petrobrás.

Cita julgado do STJ que, segundo entende, ampararia sua tese (REsp 1.215.773-RS, de 18/09/2012).

Por fim, a Recorrente defende que **realiza processo industrial**, descrito no art. 4º, IV, do Regulamento do IPI, baixado pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, pois acondiciona o GLP em botijões ou cilindros transportáveis de 2 kg, 13kg, 20 kg 45 kg, 90 kg ou 190 kg, que ela própria fabrica, em um processo que também inclui, quando o botijão é reutilizado, a revisão e o teste das condições gerais do recipiente, tais como estanqueidade, pintura, válvula de segurança, base e alça, além da colocação de novos lacres e cartelas.

Diante desse fato, conclui que está autorizada a usufruir os créditos previstos no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, dentre as quais figura o frete na aquisição do GLP, verdadeiro insumo usado na produção, visto que essencial para a sua atividade, nos termos do REsp nº 1.221.170-PR, DJe de 22/02/2018, e jurisprudência deste CARF.

Dessa forma, entende a Recorrente que, seja ela uma sociedade empresária comercial, seja uma fabricante, ou um estabelecimento industrial, a legislação de regência, bem como a jurisprudência pátria admitem o desconto de créditos calculados sobre o custo incorrido com o frete na aquisição e venda do GLP.

Aprecio.

Vejamos, inicialmente, o tratamento tributário aplicável ao produto comercializado pela Recorrente (GLP).

#### **Tratamento Tributário do GLP**

As refinarias de petróleo eram substitutas tributárias dos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás, para fins de recolhimento da contribuição ao PIS e Cofins, por força do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

Esta sistemática de tributação (substituição tributária) vigorou no período de **01/02/1999** (art. 7º, I, da Lei nº 9.718, de 1998) a **30/06/2000** (arts. 2º e 46 da MP nº 1.991-15, de 10/03/2000), passando o regime seguinte a ser concentrado nas refinarias de petróleo.

Sendo o regime concentrado nas refinarias de petróleo e para dar efetividade a esta forma de apuração das contribuições, o art. 43 da MP nº 1.991-15, de 2000, estabeleceu alíquota zero para o restante da cadeia de combustíveis, situação que ainda se encontra em vigor, por força de sucessivas reedições desse instrumento normativo, constando atualmente do art. 42 da MP nº 2.158, de 24/08/2001.

Dessa forma, os distribuidores e comerciantes varejistas deixaram de ser contribuintes da contribuição para o PIS e Cofins em relação a tal produto.

Quanto instituído o regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins, pelas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, suas alterações posteriores estabeleceram vedação expressa para geração de créditos das contribuições o GLP adquirido para revenda, conforme a seguir:

**Lei nº 10.637, de 2002**

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

**§ 1º Excetua-se do disposto no caput 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;**

[...]

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:

[...]

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

#### **Lei nº 10.833, de 2003**

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

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

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

[...]

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:

[...]

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

Traçados esses esclarecimentos, vejamos a questão da possibilidade de creditamento da contribuição sobre os valores de fretes na aquisição e venda de GLP.

#### **Fretes na Operação de Venda**

A possibilidade de apuração de créditos sobre armazenagem e frete nas operações de vendas de bens está prevista no art. 3º, IX, c/c o art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003:

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.**

[...]

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;

Da leitura acima, é possível concluir que os créditos permitidos são aqueles relacionados à armazenagem e fretes nas operações de venda dos produtos relacionados nos incisos I e II do mesmo artigo, o que coloca de fora desse universo, os produtos sujeitos à tributação concentrada, como excepcionados literalmente pela alínea “b” do inciso I.

Se a intenção do legislador fosse possibilitar o crédito para toda e qualquer operação de venda de produtos ou mercadorias, bastaria que o texto do inciso IX não contivesse a delimitação “[...] nos casos dos incisos I e II [...]”.

Portanto, ao restringir a hipótese de creditamento, conclui-se que o legislador não permitiu o seu uso para qualquer operação de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, revelando, sim, sua intenção em não estender o creditamento sobre os referidos dispêndios para os produtos sujeitos à tributação concentrada.

Nesse mesmo sentido, de impossibilidade de creditamento em relação a fretes na venda de produtos monofásicos, temos os seguintes julgados desta mesma Turma:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

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

ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO À GASOLINA. CRÉDITO.

Até 30 de setembro de 2008, não havia direito a créditos da Cofins para distribuidora de combustíveis, sobre aquisição de álcool anidro para fins de adição à gasolina.

**DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA.**

Não tem direito ao crédito das despesas de frete a armazenagem previstas no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quando não houver o direito relativo aos bens adquiridos para revenda ou insumos de produção.

Recurso Voluntário Negado.

(Acórdão nº 3301-003.051, Sessão de 21/06/2016, Relator Valcir Gassen)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

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

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

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

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

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

(Acórdão n.º 3301-003.442, Sessão de 26/04/2017, Relator Marcelo Giovani Vieira)

Antes de concluir a análise desta glosa fiscal, vale trazer alguns esclarecimentos sobre a jurisprudência deste CARF e do STJ, que, no entender da Recorrente, embasaria suas argumentações, a saber: i) CARF - Acórdãos n.ºs 9303-007.500, de 17/10/2018; 9303-007.364, de 17/09/2018; 9306-004.310, de 18/09/2016; 9303-004.311, de 15/09/2016; e 3401-003.813, de 26/06/2017; e ii) STJ – AgRg no Resp 1051634-CE, de 28/03/2017.

De fato, neste Colegiado essa matéria tinha jurisprudência favorável à tese da Recorrente, a exemplo dos acórdãos por ela citados. No entanto, após ser proferido o Acórdão n.º 9303-007.767, em 11/12/2018, houve alteração de entendimento no âmbito deste CARF, conforme ementa a seguir:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit n.º 99.079/2017).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 (dispositivo válido também para a contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I (no caso, do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002), que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit n.º 99.079/2017).

A partir de então, este Colegiado, embora não unânime em suas decisões, vem entendendo pela impossibilidade da referida hipótese de creditamento, conforme Acórdão n.º 9303-009.444, de 18/09/2019.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

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

(derivados do petróleo) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições.

Quanto ao julgado do STJ, AgRg no Resp 1051634-CE, de 28/03/2017, pelo que se vê da ementa trazida aos autos pela Recorrente, trata-se de extensão dos benefícios do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, a empresas não vinculadas ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO.

Vejamos o que diz tal dispositivo:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Percebe-se, porém, que não há como esse dispositivo amparar o pleito da Recorrente, visto que não há como se falar em manutenção de crédito que tem apuração proibida pela própria legislação do tributo.

Dessa forma, sem razão à Recorrente quanto à hipótese de creditamento suscitada.

### **Frete na Aquisição**

Em síntese, a Fiscalização sustenta que, apesar de as despesas com fretes permitirem a apuração de créditos da não cumulatividade desde que incluídas nos custos de aquisição, quando as mercadorias adquiridas não permitam, por si, a apuração de créditos, igualmente os dispêndios com fretes não geram créditos.

Essa vedação de apuração de créditos pela Recorrente encontra-se nos art. 2º, §1º, I, e 3º, I, “b”, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, já reproduzidos neste voto.

De minha parte, ratifico o entendimento fiscal, pois, tendo em vista que as mercadorias adquiridas não permitem a apuração de créditos da não cumulatividade, igualmente os fretes em sua aquisição não permitem tal creditamento.

Os gastos com serviços de transporte são tratados como integrantes do custo de aquisição dos bens movimentados e, sendo vedado o creditamento em relação à aquisição do produto em análise (GLP), cujos custos englobam os custos de transporte, não há crédito a ser deferido nessa operação.

No mesmo sentido, transcrevo a seguir ementa e trechos do voto vencedor de julgado desta mesma Turma, integrantes do Acórdão n.º 3301-003.442, de 26/04/2017:

### **Ementa**

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

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

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

O GLP foi expressamente excluído do rol dos produtos, cujos custos da compra para revenda podem ser computados nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS (alínea “b” do inciso I do art. 3º da Lei n.º 10.833/03).

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

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

### Voto Vencedor (trechos)

[...]

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

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

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

[...]

No que concerne ao julgado do STJ no curso do REsp nº 1.215.773-RS, que a Recorrente trouxe aos autos no intuito de amparar a sua tese, sem desmerecer o teor de tal decisão, esclareço que ela não possui efeito vinculante perante este Colegiado, a teor do que prescreve o art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Portanto, não há como se admitir créditos sobre os dispêndios com fretes na aquisição de GLP para revenda, pois compõem o seu custo de aquisição.

### Acondicionamento de GLP e Processo Industrial

Como já exposto acima, a Recorrente defende que **realiza processo industrial**, descrito no art. 4º, IV, do Regulamento do IPI, baixado pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, pois condiciona o GLP em botijões ou cilindros transportáveis de 2 kg, 13kg, 20 kg 45 kg, 90 kg ou 190 kg, que ela própria fabrica, em um processo que também inclui, quando o botijão é reutilizado, a revisão e o teste das condições gerais do recipiente, tais como estanqueidade, pintura, válvula de segurança, base e alça, além da colocação de novos lacres e cartelas.

Diante desse fato, conclui que está autorizada a usufruir os créditos previstos no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, dentre as quais figura o frete na aquisição do GLP, verdadeiro insumo usado na produção, visto que essencial para a sua atividade, nos termos do REsp nº 1.221.170-PR, DJe de 22/02/2018, e jurisprudência deste CARF.

Dessa forma, entende a Recorrente que, seja ela uma sociedade empresária comercial, seja uma fabricante, ou um estabelecimento industrial, a legislação de regência, bem como a jurisprudência pátria admitem o desconto de créditos calculados sobre o custo incorrido com o frete na aquisição e venda do GLP.

Pois bem.

Desde já, esclareço que a Recorrente, ao se apropriar de créditos da contribuição sobre os fretes na aquisição de GLP, informou os valores que julgava fazer jus na Linha 01 da Ficha 16A do Dacon, ou seja, como "Bens para Revenda", e não na Linha 02 dessa mesma Ficha, "Bens Utilizados como Insumos", o que comprova que os créditos pleiteados decorreram de operações realizadas de acordo com a Classificação Fiscal (CNAE) da Interessada, a saber: "Comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo".

Não é outra conclusão da Fiscalização sobre a atividade da Recorrente, conforme trechos seguintes extraídos do Relatório de Fiscalização (destaques acrescidos):

[...]

### **2. Análise dos Créditos**

[...]

Para complementar as informações apresentadas pelo contribuinte, extraímos dos sites de acesso na própria Receita Federal as seguintes informações:

**1 - A Classificação Fiscal (CNAE) do contribuinte indica que trabalha com "Comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo (GLP);**

[...]

#### **4. Enquadramento Legal —Apuração dos Créditos**

[...]

#### **4.2 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

[...]

Logo, no caso em questão, os valores indicados como créditos nesta rubrica (serviços utilizados como insumos) não podem ser considerados e devem ser zerados pois **a empresa não trata de prestação de serviços e nem de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, mas de comercialização/revenda de produtos.**

[...]

À mesma conclusão chegou a DRJ, de acordo com os seguintes trechos da ementa da decisão de piso (destaques acrescidos):

[...]

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.

Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem ou serviço aplicados no processo produtivo. O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

**No caso, a atividade da empresa não trata de prestação de serviços e nem de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, mas de comercialização/revenda de produtos.**

BENS PARA REVENDA, ARMAZENAGEM E FRETES NA AQUISIÇÃO E NA VENDA

Não há como permitir o desconto de créditos relativos ao frete que compõe o custo de aquisição das mercadorias para as quais é vedado o creditamento.

**Considerando que a empresa atua na comercialização de mercadorias** excluídas do inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.333/2003 (gás liquefeito de petróleo – GLP), ou seja, que as mercadorias revendidas não podem gerar créditos para seu revendedor, também não gerarão créditos as despesas de armazenagem e fretes na operação de venda dessas mercadorias, pois a própria Lei apenas autoriza este desconto para as mercadorias *incluídas* nos incisos I e II.

[...]

No caso em exame, é incontroverso o fato de que a Recorrente é revendedora de produto (GLP) sujeito à sistemática monofásica; não é produtora ou fabricante de tal produto, mas sim a Petrobrás; e, não pode se creditar das contribuições em relação à aquisição desse produto, adquirido com o intuito de revenda.

Dessa forma, não prospera a alegação de que o GLP é usado como insumo em processo industrial da Recorrente, pois este produto, no caso, não tem aplicação industrial (como, a título exemplificativo, aquecer fornos industriais e queima de materiais), mas, sim,

representa, na situação em análise, a própria mercadoria a ser revendida pela Recorrente.

Independentemente de o acondicionamento de GLP ser realizado pela Recorrente, entendo que tal situação não descaracteriza o fato de que o frete na aquisição do GLP representa custo de aquisição de um produto cuja legislação veda o crédito das contribuições.

Portanto, diversamente do entendimento da Recorrente, a legislação de regência inadmite o desconto de créditos calculados sobre os dispêndios com fretes na aquisição e venda de GLP.

Logo, sem razões à Recorrente em suas alegações.

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares nele suscitadas e, em seu mérito, negar-lhe provimento.

## CONCLUSÃO

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares nele suscitadas e, em seu mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora