



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.727223/2012-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.436 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente MINASGÁS S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente 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

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão n.º 03-085.779 – 4ª Turma da DRJ/BSB**, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório exarado em 07/08/2012, por intermédio do qual foi indeferido o Pedido de Ressarcimento objeto do PER/DCOMP n.º **26695.78588.291111.1.1.10-5864** e não homologadas as compensações dos débitos declaradas por meio dos PER/DCOMP vinculados, em razão de ter sido constatado pela Fiscalização a inexistência de saldo de crédito passível de ressarcimento no correspondente período de apuração.

No referido Pedido de Ressarcimento, objeto do PER/DCOMP n.º **26695.78588.291111.1.1.10-5864**, o crédito decorre do tributo **PIS – Não Cumulativo – Mercado Interno**, referente ao **4º Trimestre de 2010**.

Adoto, como parte de meu relatório, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

Relatório

Cuidam os autos de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito de PIS Não-Cumulativo Mercado Interno (R\$ 5.087,87), referente ao 4º trimestre/2010, associado a Declaração de Compensação.

Irresignada com o indeferimento do pedido de ressarcimento e não-homologação da respectiva compensação, a interessada oferece Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, que:

Foi informado e comprovado à fiscalização que os valores lançados nas linhas 01 e 07 da Ficha 16-A do DACON correspondiam, única e respectivamente, (i) a fretes incorridos pela REQUERENTE com o transporte de GLP realizado por empresas especializadas nessa atividade, do estabelecimento do fornecedor até o SEU estabelecimento, bem como (ii) a fretes incorridos pela REQUERENTE com o transporte de GLP, também realizado por terceiros, do seu estabelecimento até o estabelecimento dos seus clientes.

A REQUERENTE Não se Creditou de Valores Calculados sobre o Preço do GLP Adquirido para Revenda, sobre o qual Incidiram PIS e COFINS Monofasicamente.

O arrazoado que se encontra no item 4.1 do RF (Bens para Revenda) está calcado na assertiva falsa de que os valores lançados na linha 01 da Ficha 16-A do DACON correspondem ao preço do GLP adquirido pela REQUERENTE para revenda, sujeito à incidência monofásica, ou concentrada, como preferem alguns, do PIS e da COFINS.

Aliás, não calcularia, como não calculou, tanto que, ao fornecer à fiscalização, meses antes das lavraturas do citado auto de infração e do RF, informações correspondentes aos créditos em apreço, a REQUERENTE esclareceu que os valores informados naquela linha 01 da Ficha 16-A dos DACON referiam-se, exclusivamente, ao frete por ela incorrido com o transporte de GLP contratado, ou seja, para transportar o GLP do estabelecimento da PETROBRÁS até o seu estabelecimento.

A Decisão Recorrida ainda Confundiu Frete Incorrido nas Operações de Venda com Custo de Aquisição do GLP, Demonstrando Desconhecer Contabilidade e, sobretudo, a Mecânica de Funcionamento do Princípio da Não-Cumulatividade.

Além de supor que o frete incorrido pela RECORRENTE ao contratar terceiros para transportar o GLP da refinaria da PETROBRÁS até o seu estabelecimento, apesar de não sujeito a incidência monofásica da contribuição para o PIS e da COFINS, não deveria ensejar crédito dessas contribuições, a autora do Relatório Fiscal, também por razões contrárias à lógica subjacente ao princípio da não-cumulatividade, confundiu custo de aquisição com típica despesa operacional de venda e propôs que os créditos apurados na linha 07 da Ficha 16-A dos DACON os quais, conforme esclarecido e demonstrado durante a fiscalização, contêm unicamente despesas com frete incorrido pela REQUERENTE para entrega aos seus clientes dos produtos vendidos a preço CIF do mesmo modo não sujeito à incidência monofásica da contribuição para o PIS e da COFINS, também eram indevidos.

Em resumo, a discussão está restrita à possibilidade de a REQUERENTE calcular e descontar, na apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, créditos calculados somente sobre os custos com fretes incorridos pelo transporte do GLP adquirido até o seu estabelecimento e as despesas de vendas com fretes incorridos para transportar o produto vendido até o estabelecimento dos seus clientes, matéria examinada pela mesma AFRFB em duas oportunidades, sendo em ambas, *concessa máxima vênia*, omissa, contraditória e descuidada no trato e na interpretação das informações recebidas em atendimento às intimações que ela própria expediu, recomendando, dessa forma, a imediata reforma do contestado Despacho Decisório também quanto ao mérito, porque nele foram endossados os pronunciamentos daquela digna servidora.

As Razões de Mérito que Justificam a Reforma do Despacho Decisório. A Instituição da contribuição para o PIS e a COFINS como Tributos Cumulativos.

Em 1998, a Lei n.º 9.718 unificou as bases de cálculo das duas contribuições, preservando-as, porém, como tributos diretos e cumulativos.

A Transformação da Contribuição para o PIS e da COFINS em Tributos Não-Cumulativos.

Com o advento das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, esses tributos foram submetidos, em regra, ao regime de apuração não cumulativa, admitindo os referidos diplomas legais que na apuração dos valores devidos pelos contribuintes fossem deduzidos determinados créditos.

A Contribuição para o PIS e a COFINS Continuam Incidindo sobre a Receita da Venda de GLP de Forma Cumulativa.

O artigo 8º, inciso VII, "a", da Lei n.º 10.637/2002 (que se referia ao art. 1º, § 3º, inciso IV, desta Lei), e o artigo 10, inciso VII, alínea "a", da Lei n.º 10.833/2003 (que se referia ao art. 1º, § 3º, inciso IV desta Lei), no entanto, nas suas redações originais, excepcionaram desse novo regime a receita da venda de GLP (Lei n.º 9.900/2000), mantendo-a expressamente sujeita à apuração de forma cumulativa.

A Lei n.º 10.865/2004 Modificou as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e Passa a Submeter a Receita da Venda de GLP à Incidência Não-Cumulativa da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Os artigos 21 e 37 da Lei n.º 10.865/2004, todavia, vieram a dar nova redação ao inciso IV do § 3º do artigo 1º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, respectivamente (receitas que não integram a base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativo), retirando dos seus textos a referência à receita da venda de GLP e mantendo apenas a receita da venda de álcool para fins carburantes.

A partir de então, a receita da venda de GLP passou a integrar a base de cálculo dessas contribuições apuradas de forma não-cumulativa.

A Tributação Monofásica da Receita da Venda de GLP Auferida pela PETROBRAS.

A mesma Lei n.º 10.865/2004, por seus já citados artigos 21 e 37, também incluiu o § 1º no artigo 2º nas Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, cujo inciso I teve a redação corrigida pelos artigos. 4º e 5º da Lei n.º 10.925/2004.

Concomitantemente, seu artigo 22, posteriormente corrigido pelo artigo 18 da Lei n.º 11.051/2004, deu nova redação ao artigo 4º, inciso III, da Lei n.º 9.718/98.

Aqueles dispositivos passaram a prescrever, então, que a contribuição para o PIS e a COFINS devidas pelos produtores e importadores de GLP fossem calculados, respectivamente, às alíquotas de 10,2% e 47,4%, tendo o artigo 23 do mesmo diploma legal (Lei n.º 10.865/2004) concedido a esses contribuintes a faculdade de calcular e recolher as referidas contribuições utilizando alíquotas específicas.

Em outras palavras, a partir da vigência da Lei n.º 10.865/2004, o distribuidor ou o comerciante varejista de GLP:

a) deviam calcular o PIS e a COFINS incidente sobre as receitas que auferissem pelo regime não-cumulativo (art. 2º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003), mas não computavam nas bases de cálculo dessas contribuições as receitas da venda de GLP, porque suas alíquotas estavam reduzidas a zero;

b) por esse motivo, podiam calcular e descontar os créditos previstos no artigo 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, multiplicando os valores dos itens elencados nestes dispositivos pelas alíquotas normais do tributo fixadas no artigo 2º dos mesmos diplomas legais (1,65% e 7,6%) sobre os valores daqueles itens, com exceção do valor que tivesse sido computado na base de cálculo dessas contribuições sociais recolhidas pela PETROBRAS a alíquotas excepcionalmente majoradas.

O Direito aos Créditos sobre Fretes na Venda do GLP (Despesa) É Incontestável.

O previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, que não cuida de custo de aquisição de mercadoria, nem de insumo adquirido para emprego em processo industrial, mas admite expressamente o cálculo de crédito sobre o valor da despesa com frete nas operações de venda, isto é, aquele cujo encargo foi assumido pelo:

(i) comerciante na entrega, ao comprador, da mercadoria que revende; ou

(ii) fabricante na entrega, ao comprador, do produto que vende; independentemente de o produto transportado ter se submetido à incidência monofásica na origem.

Deveras, a par da insubsistência da interpretação dada à matéria pela instância reclamada no que se refere ao crédito lançado na linha 01 da Ficha 16-A do DACON, que será apreciada adiante:

a) não se pode olvidar de que a incidência monofásica, pela própria lógica que a sustenta, impede o crédito apenas do custo de aquisição da mercadoria ou insumo que tenha sido tributado de maneira mais gravosa na origem, ou seja, a alíquotas mais elevadas que compensem, para o fisco, a exoneração desse valor nas etapas

subsequentes de circulação do bem, não se aplicando esta restrição, portanto, a despesas operacionais outras com a venda do produto, que, por outro lado, não foram tributadas dessa forma pelas beneficiárias das receitas a elas correspondentes;

b) não há nada mais lamentável do que ler um documento assinado por diversas autoridades da RFB, dos quais se espera conhecimentos contábeis mínimos, confundindo custo de aquisição com despesa operacional de venda, para declarar absurdamente, negando a pretensão legítima da REQUERENTE, que despesas com "fretes na **operação de venda**" (grifos nossos), de que trata o inciso IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, não gera créditos de PIS e de COFINS uma vez que os valores desses fretes integrariam o custo de aquisição da mercadoria.

À evidência, em face de erro conceitual tão flagrante e notório, qualquer argumento suscitado pela REQUERENTE para destruí-lo significaria desperdiçar o valioso tempo de V.Sas, com a leitura do óbvio, pois, se esse é o fundamento do inquinado despacho decisório quanto à matéria, dúvida não pode haver de que a regra do inciso IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003 ampara sua pretensão aos créditos registrados na linha 07 da Ficha 16-A do DACON, que contém apenas despesas com fretes em operações de venda, seja a REQUERENTE comerciante, como sustentado no RF e no Despacho SEORT/DRF/REC de 07.08.2012, seja estabelecimento industrial, isto é, fabricante, por realizar operações de acondicionamento do (GLP em botijões ou cilindros de 2 kg, 13 kg, 20 kg 45 kg, 90 kg ou 190 kg).

Observe-se que, ao incorrer nessa confusão, a autoridade reclamada ignora a regulamentação dada à matéria pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, assim como o entendimento deste Órgão, que, além de admitir o cálculo de crédito sobre as despesas com frete na venda do produto, distingue esta hipótese dos custos com fretes na aquisição, como revelam as soluções de consulta relacionadas.

O Direito aos Créditos sobre Fretes no Transporte do GLP Adquirido (Custo) e a Essência do Regime Não-Cumulativo.

No que diz respeito ao frete relativo ao transporte do GLP adquirido do estabelecimento da PETROBRAS até o da REQUERENTE, o tratamento contábil é distinto, como já reconhecido acima, mas o fiscal, por força do regime não-cumulativo que caracteriza a contribuição em comento, é o mesmo.

Com efeito, e assim restará novamente comprovado, o fato de a receita da venda deste produto auferida pela PETROBRAS estar sujeita à incidência monofásica dessa contribuição, pode até obstaculizar o crédito de valor despendido com "a aquisição de GLP", como disse a autora do RF, mas não impede que o adquirente, isto é, a REQUERENTE desconte do montante da contribuição a pagar crédito calculado sobre o valor do serviço de transporte daquele bem efetuado por outra pessoa jurídica, que não tomou parte no negócio de compra e venda do GLP, o qual, embora contabilizado como custo de aquisição, não foi tributado pela alíquota majorada, inerente ao regime monofásico, ou de incidência concentrada.

Vale dizer, não admitir o desconto de crédito calculado sobre o frete devido pelo transporte do produto adquirido, sob a alegação de que o preço do GLP não dá direito a crédito importa ferir de morte os fundamentos do regime monofásico e desrespeitar lógica que orienta o regime de apuração não-cumulativa da contribuição em tela.

Ora, a não-cumulatividade consiste na técnica de apuração do tributo devido inspirada no método de tributação "valeur ajoutée", aplicado, por disposição constitucional, aos impostos sobre produtos industrializados (IPI) e sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), conforme ensina Aliomar Baleeiro (*in* Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, RL, 1985, pág. 183/184).

Destarte, se, em linhas gerais, no tocante ao imposto sobre produtos industrializados, que incide sobre a produção, para realizar a não-cumulatividade, "o contribuinte deduz do valor da operação atual, seja nas operações de industrial, abatendo as matérias-primas ou produtos semi-elaborados" e, no que diz respeito ao ICMS, quando incide sobre a circulação de mercadorias, o contribuinte paga "o tributo

descontado do custo da mercadoria na venda que lhe fez o atacadista ou o fabricante", recaindo a COFINS, assim como o PIS, sobre as receitas auferidas pelo contribuinte, conforme definido na Constituição Federal, resta evidente que, para assegurar a cobrança do tributo apenas sobre o valor agregado, o legislador ordinário deve construir um sistema de abatimento de créditos calculados sobre todos os custos e despesas incorridos pelo contribuinte, necessários para auferir suas receitas tributáveis e que tenham correspondido, direta ou remotamente, a receitas ganhas pelos fornecedores, igualmente tributadas por essas contribuições, salvo, evidentemente, os que tenham gerado receitas submetidas a tributação monofásica ou concentrada em etapa anterior.

Nesse diapasão, em homenagem aos objetivos que orientam o regime não-cumulativo aplicável à contribuição social em comento, devem ser considerados como serviço utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou como serviço adquirido de outra pessoa jurídica domiciliada no País para permitir a revenda de um produto, conforme o caso, aqueles cujos encargos financeiros tenham sido assumidos os pelo contribuinte e aplicados na execução da atividade da qual resultará a receita submetida ao tributo em questão, cujos preços devidos ao fornecedor tenham também sido onerados por essas contribuições.

Por oportuno, cabe lembrar que o artigo 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 0.833/2003 não menciona o termo o frete em seu enunciado, quando o encargo for assumido pelo (i) comerciante no transporte da mercadoria que adquiriu para revenda, nem pelo (ii) fabricante no transporte, até o seu estabelecimento, dos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) que adquiriu.

Sabendo-se, contudo, que, de acordo com o artigo 13 do Decreto-lei n.º 1.598/77, o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda e o custo de aquisição dos insumos destinados à fabricação (matérias-primas, produtos - intermediários e material de embalagem) compreenderão os de transporte até o estabelecimento do contribuinte, depreende-se que, quando o § 1º do artigo 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, com a redação dada pela Lei n.º 10.865/2004, determina que o crédito a que o contribuinte faz jus seja determinado mediante aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre o "valor" (i) dos bens adquiridos para revenda e (ii) dos bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a palavra "valor" significa "custo de aquisição", donde ali se insere o frete mencionado na linha 01 da Ficha 16-A do DACON.

A possibilidade de desconto de crédito calculado sobre o frete pago pelo transporte de GLP adquirido do estabelecimento do fornecedor (no caso a PETROBRAS) até o estabelecimento da REQUERENTE, sejam os bens transportados considerados mercadorias destinadas a revenda ou bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, é ratificada pela administração tributária federal, como exemplificam soluções de consulta e decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Isto posto, seja a REQUERENTE uma sociedade empresária comercial, seja um estabelecimento industrial, a legislação de regência admite o desconto de créditos calculados sobre o custo incorrido com o frete na aquisição do GLP.

Caso, no entanto, apesar de tudo isso, V. Sas. entendam que os elementos constantes destes autos e os coligidos nesta petição não são suficientes para formar convicção sobre os fatos relativos a esses pontos, a REQUERENTE postula seja deferida a realização de perícia.

À vista de todo o exposto, demonstrada satisfatoriamente a nulidade e a improcedência do Despacho SEORT/DRF/REC de 07.08.2012, a REQUERENTE postula seja deferida esta Manifestação de Inconformidade, reconhecendo o direito creditório de que é titular na sua inteireza e homologando as compensações efetuadas.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 4ª Turma da DRJ/BSB, por unanimidade de votos, julgou improcedente o recurso e não

reconheceu o direito creditório trazido a litígio, nos termos do voto do relator, conforme **Acórdão n.º 03-085.779**, datado de **27/06/2019**, cuja ementa transcrevo a seguir:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO.

A lei somente autoriza a compensação de crédito tributário com crédito líquido e certo do sujeito passivo.

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.

DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. PEDIDO INDEFERIDO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência e/ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a Contribuinte apresenta Recurso Voluntário, em que repisa as alegações de sua Manifestação de Inconformidade, encerrando-o com os seguintes pedidos:

V – O PEDIDO

9. À vista do exposto, razões de fato e de direito acima aduzidas e expendidas na Manifestação de Inconformidade apresentada, que se postula sejam consideradas delas integrantes (inclusive, caso repute V.Sas. indispensável para o deslinde da questão, o

pedido de perícia formulado no item 7 e seus subitens), a RECORRENTE, invocando a aplicação do § 3º do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, espera e confia seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando o r. acórdão recorrido para reconhecer seu direito ao ressarcimento/compensação do crédito, ou, seja anulado o r. acórdão recorrido, tendo em vista o flagrante cerceamento do direito de defesa de que está eivado.

Termos em que,
p. deferimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

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 n.º 70.235, de 06/03/1972, nos arts. 11, 15 e 489, II, e §1º, IV, da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 suscitasse 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 n.º 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 indeferir-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 nºs 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 nºs 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 nº 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 nºs 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 nºs 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 n.º 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 n.ºs 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 n.º 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 n.º 9.718, de 27/11/1998.

Esta sistemática de tributação (substituição tributária) vigorou no período de **01/02/1999** (art. 7º, I, da Lei n.º 9.718, de 1998) a **30/06/2000** (arts. 2º e 46 da MP n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.ºs 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 n.º 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 nº 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 vendas 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.

Fretes 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 acrescentados):

[...]

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 acrescentados):

[...]

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 inadmitte o desconto de créditos calculados sobre os dispêndios com fretes na aquisição e venda de GLP.

Logo, sem razões à Recorrente em suas alegações.

IV CONCLUSÃO

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes