



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13161.901072/2017-21</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.666 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	TAURUS DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Data do fato gerador: 27/11/2013

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTE DESTA TURMA, ACÓRDÃO N° 9303-015.955.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE DESTA TURMA, ACÓRDÃO N° 9303-015.955.

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

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 27/11/2013

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento, autônomo e suficiente para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à matéria “Crédito sobre o frete e armazenagem na venda de produtos sob regime monofásico”, e no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa dos créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-016.663, de 28 de março de 2025, prolatado no julgamento do processo 13161.901077/2017-54, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefowicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

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

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, em face do **Acórdão nº 3401-012.020**, de 27/07/2023, assim ementado, em síntese:

PIS. COFINS. DIREITO AO CRÉDITO. FRETE. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. POSSIBILIDADE.

Considerando a atividade transformadora, é possível que uma distribuidora se credite do frete nas operações com aquisição de insumos para produção da gasolina tipo C, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO. REVENDA. FRETE. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O direito ao crédito referente ao frete pago compõe o custo de aquisição do produto, constituindo operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete efetivamente pago.

Constou do dispositivo do acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para **reconhecer o direito de crédito em relação às seguintes operações: a) despesas com armazenagem e frete nas operações de venda; b) despesas com frete na aquisição de produtos para revenda; e c) frete para transferência somente de álcool anidro, gasolina A e gasolina C, entre seus estabelecimentos.** Vencidos os conselheiros Ricardo Rocha de Holanda Coutinho que negava provimento e Marcos Roberto da Silva que concedia o crédito somente em relação ao frete para transferência de álcool anidro e gasolina A entre seus estabelecimentos.

A Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias, em síntese:

**(i) Crédito de PIS/COFINS sobre o frete na venda de produtos sob regime monofásico**

Neste tópico do recurso, a Fazenda Nacional menciona também frete na aquisição de produtos para revenda, entretanto apresentou paradigmas, na parte transcrita, apenas para o tema relativo ao frete na venda de produtos submetidos ao regime monofásico. Por essa razão, a delimitação do objeto do presente Recurso Especial é o frete na venda de produtos sob regime monofásico (e a armazenagem), como bem reconheceu no Despacho de Admissibilidade:

Portanto, para a matéria relativa ao direito de crédito sobre fretes na aquisição de produtos monofásicos não há apresentação de paradigmas, devendo o recurso ser negado nessa parte, incluindo o Agravo, nos termos dos artigos 118, §6º e 122, §2º, incisos II e VIII (...)

Indicou como paradigmas, os acórdãos nº 9303-009.444 e 9303-009.452:

Acórdão nº 9303-009.444

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.

Acórdão nº 9303-009.452

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

COFINS. 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.

O Despacho de Admissibilidade já mencionado deu seguimento ao Recurso nesta matéria:

Quanto à matéria relativa ao direito de crédito sobre fretes na venda de produtos sob o regime monofásico, conforme as ementas já transcritas, configura-se a divergência, pois expressa-se nos paradigmas, que tratam também de distribuidoras de combustíveis, tese de que em nenhum caso de fretes na venda de produtos com incidência monofásica haveria o direito de crédito, enquanto o recorrido admite o crédito, de acordo com o dispositivo:

(...):

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito de crédito em relação às seguintes operações: a) despesas com armazenagem e frete nas operações de venda; (...)

#### **(ii) Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Mesma Empresa**

Aponta como paradigmas, os acórdãos nº 9303-011.953 e 9303-010.249:

Acórdão nº 9303-011.953

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de insumo, para fins de tomada de créditos das contribuições sociais, está inarredavelmente vinculado ao processo produtivo executado pelo contribuinte. Os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço tomado depois de

encerrado o processo produtivo, não se subsome no conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos não ensejam creditamento.

As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes do STJ.

Acórdão nº 9303-010.249

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

O Despacho de Admissibilidade deu seguimento a esta matéria:

O recorrido efetivamente apresenta entendimento divergente com tais paradigmas, porque reconheceu o direito em foco no caso de álcool anidro, gasolina A e gasolina C. A decisão recorrida considerou, nesse caso, que tais produtos são produzidos pelo estabelecimento, de modo que poderiam ser reconhecidos como insumos.

A Fazenda Nacional, em síntese, sustenta que:

a- O inciso IX do artigo 3º é o único que contém expressa restrição aos casos dos incisos I e II. Ao delimitar o crédito aos casos dos incisos I e II, o legislador retirou desse universo as situações que tenham sido excluídas de um dos dois incisos, o que é justamente o caso em tela, já que os produtos referidos no § 1º do artigo 2º das Leis sob escrutínio foram excepcionados do inciso I do artigo 3º. Assim, o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 inicialmente reconhece o direito ao creditamento de despesas de frete e armazenagem em operações de venda, entretanto em seguida, delimita o direito ao desconto do crédito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, restringe o aproveitamento do crédito a determinadas operações, das quais são excluídas venda dos produtos que o contribuinte negocia.

b- Se a norma tributária vedou o direito ao desconto de créditos calculados sobre o custo dos produtos sujeitos à tributação monofásica/concentrada adquiridos para revenda, por via de consequência, não é possível o crédito em relação aos gastos vinculados à revenda desse produto, tais como as despesas incorridas com frete e armazenagem.

c- Somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um

serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens a serem vendidos, dos quais decorrem o auferimento de uma receita é que podem ser considerados insumos. Considera-se, pois, inadequado entender por insumo os gastos com bens ligados a fase posterior à finalização do produto para venda ou a prestação de serviço, assim como fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Partindo da premissa de que para se falar em insumo é necessária a vinculação do bem/serviço com a atividade fim da empresa e a aplicação deles ao processo produtivo dos bens destinados à venda é que se defende a manutenção das glosas realizadas pela fiscalização, segundo entendimento do CARF citado no cotejo da divergência.

Em contrarrazões, o Contribuinte requer a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### **Do CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento se dá caso demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

#### **(i) Crédito de PIS sobre o frete (e armazenagem) na venda de produtos sob regime monofásico**

O contribuinte calculou créditos de PIS/PASEP e da COFINS sobre despesas em operações de venda de óleo diesel, gasolina e álcool hidratado.

A autoridade, na origem, glosou os créditos pelas seguintes razões (e-fl. 1196):

Com base na premissa interpretativa fixada, constata-se que as exceções estabelecidas pelos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não integram as hipóteses de creditamento por eles instituídas e, portanto, também não integram a hipótese de creditamento prevista no inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (não são “casos dos incisos I e II”).

Conclui-se, portanto, ser também vedada a apuração de créditos da Cofins, e por força do art. 15, inc. II, da Lei nº 10.833, de 2003, da Contribuição do PIS/Pasep, em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria e frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, o que alcança, consequentemente, a gasolina e o óleo diesel. Dessa forma, cabível a glosa dos créditos calculados pelo contribuinte

com base nas despesas de frete e armazenagem nas operações de venda da gasolina e do óleo diesel.

A decisão recorrida deu provimento para reverter as glosas, nos seguintes termos:

A meu ver, contudo, não é possível anular o direito ao crédito de despesas vinculadas à operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico, que compõem custos decorrentes de contratação de serviços prestados por pessoa jurídica atrelada à sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins.

(...)

Conforme explicitado pelo Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes - Acórdão 9303-011.550 – CSRF/3ª Turma, o custo com transporte faz parte do custo de aquisição do insumo ou da mercadoria para revenda, não havendo expressa vedação legal relativa ao direito a crédito de parte custo do regularmente tributada, mas apenas da parcela do custo que não foi objeto de pagamento das contribuições, conforme dispõe o inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

(...)

Isto posto, entendo pela possibilidade de tomada de créditos sobre despesas com frete e armazenagem nas operações de vendas, inclusive em se tratando de produtos submetidos à tributação monofásica.

A divergência está caracterizada, já que os dois paradigmas indicados têm o mesmo teor, são de distribuidoras de combustíveis e consignaram entendimento oposto ao do acórdão recorrido:

Ementa:

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.

Voto:

Com a devida vénia ao voto da ilustre relatora, discordo de sua análise quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos **sobre fretes e armazenagem na operação de vendas** para o caso em destaque, como veremos a seguir.

(...)

Assim, a remissão do inciso IX ao inciso I objetiva restringir o direito ao creditamento dos comerciantes no caso das vendas de produtos sujeitos à tributação plurifásica, pois o inciso I, por sua vez, remete ao § 1º do art. 2º, para excluir os “monofasiados”.

Se assim não fosse, bastaria que a norma dissesse que se referia às despesas nas operações de venda, sem necessidade de fazer qualquer remissão aos incisos I e II, pois a atividade-fim dos industriais e dos revendedores é a mesma: vender.

No trabalho de interpretação, temos que partir do princípio de que a lei não contém palavras inúteis (sabemos que algumas as têm, mas, só esgotados todos os métodos interpretativos pode-se chegar a esta conclusão). Comparemos (como fez

a PGFN) a redação que seria “bastante” – se o creditamento simplesmente fosse permitido, em todos os casos, e como ela positivou-se:

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

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

Ora, “nos casos ...”, quando se trata da concessão de um direito creditório, penso deva ser interpretado literalmente, como uma restrição, com bem mais “probabilidade” a dizer ao intérprete que olhe para aqueles incisos para delimitar o alcance do direito conferido.

Indo além, entendo eu que não poderia haver qualquer direito ao creditamento nas etapas posteriores àquela em que a tributação é concentrada (nos fabricantes e importadores).

O objetivo principal desta técnica é o mesmo da substituição tributária “para a frente”, bastante adotada pelo ICMS (até o foi para as contribuições, em alguns casos), que é o de facilitar a arrecadação e a fiscalização, em cadeias nas quais há poucos produtores/importadores, diversos distribuidores e inúmeros varejistas, como é o caso dos combustíveis e dos medicamentos. Que estes revendedores não possam tomar créditos sobre os produtos comercializados é mais que óbvio, e isto nem mais se discute, mas possibilitar que eles o façam sobre despesas tais como frete e armazenagem leva à necessidade de que se fiscalize, da mesma forma, toda a cadeia, subvertendo a lógica buscada pelo legislador que concebeu a tributação concentrada (termo mais tecnicamente apropriado que “monofásica”, já que as operações subsequentes são tributadas, ainda que à alíquota zero).

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial nesta matéria.

### **(ii) Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Mesma Empresa**

Conforme contrato social consolidado, a pessoa jurídica Taurus Distribuidora de Petróleo Ltda é uma distribuidora de combustíveis, tendo como objeto social principal o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (TRR) e como objeto secundário o comércio atacadista de lubrificantes.

No sistema CNPJ constam registrados os seguintes CNAEs: (i) 46.81-8-01: comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (TRR); (ii) 46.81-8-05: comércio atacadista de lubrificantes.

O contribuinte calculou créditos de PIS/PASEP e da COFINS sobre despesas de fretes em operações de transferências de mercadorias (gasolina, óleo diesel) entre os seus estabelecimentos.

Na origem, essas glosas decorreram do entendimento da autoridade fiscal de que não há previsão legal para o creditamento de despesas com frete em operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Isso

porque, segundo a fiscalização, o contribuinte exerce atividade comercial de revenda de mercadorias e, dessa forma, não possui processo produtivo, tampouco presta serviços, não fazendo jus a créditos calculados sobre serviços utilizados como insumos.

A decisão recorrida reverteu as glosas de despesas de frete em operações de transferências de mercadorias, com as seguintes razões:

Entendo que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica insere-se no conceito de insumo, hipótese na qual o direito a crédito é validado. (...)

Conforme esclarecido no tópico inicial, em razão da atividade exercida pela Recorrente, a discussão posta nos autos restringe a aplicação do conceito de insumos para determinação do que pode ser utilizado como crédito de PIS e COFINS não-cumulativos.

Por essa razão, deve ser revertida parcialmente a glosa no tocante aos gastos incorridos com o pagamento de frete para transferência somente de álcool anidro, gasolina A e gasolina C, entre seus estabelecimentos.

Para a decisão recorrida, a atividade do Contribuinte não seria apenas venda e revenda, pois a Gasolina C é preparada pelas companhias distribuidoras com adição de álcool etílico anidro à gasolina tipo A, o que no entendimento do voto condutor seria “processo produtivo”:

a distribuição de combustíveis não se limita exclusivamente à atividade de comércio/varejista, o conceito de insumo pode ser considerado por aquelas pessoas jurídicas, em relação à efetiva industrialização de produtos destinados à venda, mais especificamente no tocante à Gasolina C, preparada pelas companhias distribuidoras com adição de álcool etílico anidro à gasolina tipo A, à luz do que disciplina a Agência Nacional de Petróleo – ANP.

A conclusão do voto condutor foi:

Nesse contexto, entendo ser possível aplicar a hipótese de creditamento prevista no inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 à Recorrente, apenas no tocante à atividade relacionada à mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) ou de biodiesel com óleo diesel “A”, havendo espaço, nesse ponto, para análise das glosas em discussão sob a perspectiva da essencialidade e relevância.

O paradigma nº 9303-011.953 não trata de empresa distribuidora de combustível e nele se discutiu a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes para transporte de produtos acabados para formação de lotes:

Embora tenha afastado a aplicação das instruções normativas SRF 247, de 2002, e 404, de 2004, ao interpretar o conceito de insumo com o norte dos critérios da essencialidade e da relevância, o STJ vinculou-o ao processo produtivo, que se encerra com a obtenção de um produto acabado. Como corolário desse entendimento, os bens e serviços consumidos depois do encerramento do processo produtivo não podem ser considerados como insumos. Assim, entendo que descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos,

mesmo em se tratando de formação de lotes, pois se trata de fase pós processo de produção, e não se encaixa na hipótese de crédito de frete na venda, relacionando-se a uma fase logística anterior à venda.

Reitero, neste ponto, a mudança do meu entendimento a respeito da possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos fretes para transporte intercompany de produtos acabados com fulcro no art. 3º, inc. IX, das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais. Meu entendimento anterior era no sentido de que a caracterização da operação de venda prescindia da efetiva mudança de titularidade do produto, pois o centro de custo “operações de venda” contemplaria os fretes sobre produtos acabados. Porém, após minuciosa pesquisa jurisprudencial, constatei que o STJ tem entendimento dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados.

(...)

Com esses fundamentos, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe provimento, para restabelecer a glosa dos créditos tomados sobre o valor dos fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte para a formação de lotes.

Por sua vez, o paradigma nº 9303-010.249 também não trata de empresa distribuidora de combustível, e decidiu que o frete de produto acabado não pode ser objeto de creditamento no inciso II, tampouco no inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i)- primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que se trata de produtos acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos.

Concluindo, como o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

É notório que o tema do frete de produto acabado está pacificado no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula nº 217:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Contudo, vê-se que, no presente caso, o fato de a Gasolina C decorrer da adição de álcool etílico anidro à gasolina tipo A levou à interpretação pela decisão recorrida de que há processo produtivo, logo o crédito seria admitido a título de insumo. Equivaleria dizer, grosso modo, que não se trata de “produto acabado”, mas de produto em elaboração.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento, autônomo e suficiente para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

Observa-se que sobre a “produção” da gasolina C, a peça recursal não trouxe qualquer menção ou argumento.

Assim, para o acórdão recorrido, há fundamento autônomo e suficiente para o provimento do recurso. Se não há divergência jurisprudencial apontada em relação a esse ponto, afasta-se o conhecimento.

Para comportar conhecimento, o Recurso Especial deveria ter debatido também se a mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) para obtenção de gasolina tipo “C” se equipara ou não à produção de combustíveis. E a partir daí, se seria ou não permitida a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep com relação aos fretes.

Por isso, voto por não conhecer do Recurso Especial nesta matéria.

#### **MÉRITO - CRÉDITO DE PIS SOBRE O FRETE (E ARMAZENAGEM) NA VENDA DE PRODUTOS SOB REGIME MONOFÁSICO**

Esta turma já fixou entendimento a respeito da matéria para:

- ✓ Negar o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre os fretes na operação de venda, por distribuidores de combustíveis sujeitos à tributação monofásica; e
- ✓ Admitir o desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadorias, por distribuidores de combustíveis sujeitos à tributação monofásica.

Cito os recentes precedentes:

**Acórdão nº 9303-015.955, j. 12/09/2024, Relator Alexandre Freitas Costa:**

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

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

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

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

**Acórdão nº 9303-016.186, j. 10/10/2024, Relator Vinicius Guimaraes:**

**REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.**

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de gás liquefeito de petróleo - GLP, sujeito à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (conforme Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

**Acórdão nº 9303-016.217, j. 21/11/2024, Relatora Denise Madalena Green:**

**REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.**

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de gás liquefeito de petróleo - GLP, sujeito à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (conforme Solução de Divergência Cosit nº 2/2017) (Acórdão nº 9303-014.723).

Diante disso, adoto as razões do Acórdão nº 9303-015.955, nos termos do art. 50, da Lei nº 9.784/1999:

Em julgamento realizado em maio do corrente nos autos do Processo nº 10469.722577/2012-74, desta Contribuinte, sob a relatoria da ilustre Conselheira Liziane Angelotti Meira (Acórdão nº 9303-015.373), este Colegiado decidiu, de forma unânime, pelo não reconhecimento do direito ao crédito para as contribuições PIS/Cofins relativo aos gastos com fretes nas vendas de combustíveis (gasolina e demais combustíveis derivados de petróleo) por uma distribuidora.

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

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

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

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei 10.865/2004)

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

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei (Redação dada pela Lei 11.787/2008).

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

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS, aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6%.

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

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolina e suas correntes, exceto

gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004).

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

- a) é permitida a apuração de créditos da contribuição no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;
- b) é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

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

10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em

relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.

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

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

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

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

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

1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).
2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.
3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

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

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

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

#### **Armazenagem**

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

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

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

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

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE AGOSTO DE 2014 E À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 JANEIRO DE 2017.

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

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

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

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

#### *Subseção IV*

##### *Das Demais Hipóteses de Créditos Básicos*

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

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

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

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

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

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

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

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

Em consonância com este entendimento, a Instrução Normativa nº 2.121/2022 cuidou de reconhecer o direito a crédito na armazenagem de mercadorias, afastando a restrição:

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

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

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

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

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

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

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 173 e 175, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e

VI - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, art. 24; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 2009, art. 25).

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

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

Nos termos das razões adotadas acima, voto por dar parcial provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para restabelecer a glosa dos créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda.

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto à matéria “Crédito de PIS sobre o frete e armazenagem na venda de produtos sob regime monofásico”, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para restabelecer a glosa dos créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à matéria “Crédito sobre o frete e armazenagem na venda de produtos sob regime monofásico”, e no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa dos créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator