



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



**Processo nº** 13161.901077/2017-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.017 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2023  
**Recorrente** TAURUS DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 28/12/2013

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho (suplente convocado(a)), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado(a)), Marcos Roberto da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Fernanda Vieira Kotzias, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Piza di Giovanni.

## Relatório

Na origem, cuidam os autos de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) referente a créditos originários de PIS/PASEP não-cumulativo – mercado interno, apurados no 2º trimestre de 2013. Vinculado ao crédito pleiteado por meio do PER, foram transmitidas Declarações de Compensação (DCOMP) para compensação com débitos nelas declarados.

Os PER/DCOMPs foram baixados para tratamento manual e analisados por meio de procedimento de fiscalização iniciado com a lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal, que culminou com o deferimento parcial do crédito pleiteado.

Cientificada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade alegando o que segue, conforme resumo elaborado pela instância de piso:

No que diz respeito aos encargos de depreciação, esclarece que os bens compõem o ativo imobilizado, sendo regularmente utilizados para as instalações de bombas e tanques de combustíveis para os seus clientes.

A seguir, ao discorrer sobre as despesas de frete, diz que *“a apropriação desses créditos, sobre o custo de frete pago é realizada sob regime de competência e não de fluxo de caixa.”*

Insiste que se trata de custo operacional. Disserta sobre o conceito de insumo e diz que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade, devendo ser afastadas as imposições restritivas da IN SRF nº 247, de 2002.

Esclarece que a sua atividade depende do transporte rodoviário e que as despesas de frete compõem o seu custo operacional. Conclui que todas as despesas de frete, sejam elas na aquisição, no armazenamento, nas transferências, na distribuição ou na revenda, devem ser consideradas insumos de sua atividade.

Adicionalmente, afirma que não há qualquer impedimento para o aproveitamento dos créditos vinculados às aquisições de gasolina e óleo diesel, cujo recolhimento tenha ocorrido pelo regime monofásico.

Os argumentos não foram acolhidos pela 3ª TURMA/DRJ09 que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, cujo acórdão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 28/12/2013

EQUIPAMENTOS. IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

Apenas os equipamentos integrantes do imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços é que podem ser considerados na apuração de créditos da não cumulatividade, portanto, equipamentos disponibilizados em regime de comodato (empréstimo gratuito) não são geradores de tais créditos.

#### DESPESAS DE FRETES. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente os fretes destinados a operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor e os fretes integrantes dos custos de aquisição, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, são geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA.

A vedação estabelecida na legislação para a apuração de créditos em relação a bens não sujeitos ao pagamento de PIS/Pasep e de Cofins não se aplica no caso de bem sujeito à incidência monofásica, desde que o produto seja adquirido para utilização como insumo, o que não se aplica às pessoas jurídicas que exercem a atividade de comercialização.

Irresignada, a empresa apresentou Recurso Voluntário no qual repisa os principais argumentos da defesa anterior, acrescentando que ao contrário do entendimento consubstanciado no voto condutor da decisão recorrida, o direito creditório não está atrelado à atividade desenvolvida pelo contribuinte, de modo que as “*Contribuições para o PIS/COFINS incidem sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte, desimportando a atividade exercida, ( se comercial ou industrial)*”.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Segundo o despacho decisório, foram efetuadas as seguintes glosas, integralmente mantidas pela instância de piso:

- encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado;
- despesas com armazenagem e frete nas operações de venda;
- despesas de frete nas aquisições efetuadas;
- despesas de frete nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Considerando a análise manual pela fiscalização, cuja conclusão foi pela homologação parcial apenas em razão da natureza dos créditos pleiteados, verifica-se que a discussão dos autos é meramente de direito, uma vez que eventuais dúvidas quanto às questões probatórias e/ou valoração dos créditos pleiteados foram superadas ou não refutadas pela contribuinte, de modo que restam definitivamente consolidadas.

### **1. Creditamento como insumo – Distribuidora de Combustíveis**

Conforme salientado pela autoridade lançadora, segundo o contrato social, a Recorrente 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.

Levando em consideração as características desse específico segmento, no que tange à compra, venda e revenda de combustíveis em geral, será analisado o direito creditório relacionado às contribuições ao PIS e à COFINS.

Como regra, não é possível conferir creditamento em torno do conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade das Contribuições, tendo em vista que o *inciso II* do artigo 3º cuida de hipótese de bens e serviços, utilizados como insumo, somente nas atividades relacionadas à *prestação de serviços e/ou produção ou fabricação de bens* ou produtos destinados à venda, *verbis*:

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:

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

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

[...]

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

[...]

§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3o O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

No entanto, ainda que de forma não predominante, algumas Turmas, normalmente por maioria, têm reconhecido o crédito de PIS/COFINS sobre aquisições de álcool anidro, em face da realização de sua mistura à gasolina tipo “A” com o fito de obter a gasolina tipo “C”, posteriormente destinada à venda. Neste ponto, a própria decisão reconhece a realização de tal atividade pela Recorrente:

É oportuno esclarecer que, conforme mencionado no despacho decisório, a contribuinte, na condição de distribuidora de combustíveis, efetua a mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) ou de biodiesel com óleo diesel “A”, mas, de acordo com a regulamentação existente, tais atividades não constituem em produção ou industrialização de produtos. A propósito (Solução de Consulta Cosit n.º 3, de 01/03/2021): (...)

Assim, considerando que, atualmente, 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 matéria foi objeto do voto elaborado pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz no Acórdão n. 3402-007.012 de 26/09/2019, como também pelo Conselheiro José Renato Pereira de Deus no Acórdão n. 3302-009.337 de 22/09/2020, decidindo-se pela possibilidade de creditamento na aquisição de álcool anidro para a obtenção da gasolina tipo “C”, sob os seguintes fundamentos:

Nesse contexto negocial, desde o início do presente processo a Contribuinte informa que a pretensão de restituição dos valores diz respeito à aquisição de álcool anidro não para simples revenda, mas sim para sua utilização como insumo na produção de gasolina tipo C, diretamente de usinas produtoras para venda no mercado interno.

A Gasolina Automotiva Tipo C é a gasolina comum que se encontra disponível no mercado, sendo comercializada nos postos revendedores e utilizada em geral pelos veículos automotores. **A gasolina C é preparada pelas companhias distribuidoras que adicionam álcool etílico anidro à gasolina tipo A, nos termos das normas ditas pela Agência Nacional de Petróleo - ANP.**

**É importante tal definição, a medida que esclarece que a compra do álcool anidro serve justamente para a composição da Gasolina tipo C, e não para a revenda, como acontece normalmente com o álcool hidratado (vendido em postos de combustíveis com o escopo de abastecer veículos movidos à etanol).**

Confirma tal fato exigência imposta pela ANP, responsável por regular o setor de derivados de petróleo e afins, exigência essa, aliás, prescrita no art. 9º da lei n. 8.723/93, in verbis:

Art. 9º É fixado em vinte e dois por cento o percentual obrigatório de adição de álcool etílico anidro combustível à gasolina em todo o território nacional.

§ 1º O Poder Executivo poderá elevar o referido percentual até o limite de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento), desde que constatada sua viabilidade técnica, ou reduzi-lo a 18% (dezoito por cento).

§ 2º Será admitida a variação de um ponto por cento, para mais ou para menos, na aferição dos percentuais de que trata este artigo.

**Diante deste cenário, resta claro que a aquisição de álcool anidro é essencial para que a recorrente cumpra com seu objeto social (revenda de combustíveis, dentre os quais destaca-se a gasolina tipo C), o que, por conseguinte, é suficiente para caracterizar a aquisição de tal bem como insumo nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, na leitura que lhe foi conferida pelo STJ no REsp n. 1.221.170 sendo que tal entendimento deve ser obrigatoriamente seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF).**

No voto, há ainda expressa menção ao processo de transformação que antecede a revenda:

31. Por sua vez, o álcool anidro, cuja aquisição é objeto de discussão no presente caso, embora tenha um potencial efeito carburante, não pode ser revendido como tal para o varejo em razão de regulação da ANP. Isso porque, como visto alhures, **esta espécie de etanol deve necessariamente passar por um processo prévio de transformação antes de ser revendida no varejo, qual seja, ser misturado com gasolina tipo A para então resultar na gasolina tipo C**, esta sim utilizada no abastecimento de veículos automotores, ou seja, com fins carburantes em concreto. (g.n)

Em diferente composição, esta Turma, também por maioria de votos, decidiu pelo parcial provimento para reverter as glosas sobre (1) despesas de aquisições de álcool anidro, e (2) despesas com frete e armazenagem de álcool anidro, óleo diesel e gasolina A. O voto foi elaborado pela nobre colega Fernanda Vieira Kotzias, que ressaltou haver atividade transformadora própria viabilizada por meio de insumos com vistas a venda de produto diverso daquele originalmente adquirido:

Neste sentido, cabe ainda ressaltar que o parágrafo único do art. 46 do CTN, ao dispor sobre o fato gerador do IPI, dispõe que *“considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”*, conceito que reforça que as atividades efetuadas pelo contribuinte não podem ser aqui encaradas como mera revenda de produto, visto que restou provado não só a mudança de natureza quanto de finalidade do produto final por ele comercializado.

Ato reflexo, deve igualmente ser reconhecido o direito à crédito com despesas de frete e armazenagem na aquisição desse insumo, visto que autorizados por lei e que foram devidamente arcados pela recorrente.

Por fim, no caso dos fretes e armazenagem de gasolina tipo “A” e diesel, entendo que o tratamento a ser aplicado deve ser o mesmo, visto que igualmente se tratam de despesas necessárias à atividade da recorrente e que foram integralmente arcadas por ela.

Nestes termos, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o crédito de PIS/COFINS sobre as aquisições de álcool anidro e as despesas com frete e armazenagem de álcool anidro, óleo diesel e gasolina A. (Acórdão n. 3401-009.479 – 3ª

Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Julgado na sessão de 21 de agosto de 2021).

Finalmente, é de se destacar também, excerto do voto vencido, também instruído de forma louvável pela Conselheira Érika Costa Camargos Autran no Acórdão 9303-010.247, julgado pela CSRF na sessão de 11/03/2020, que defendeu a apropriação de créditos de insumos, por todo e qualquer contribuinte, independentemente da atividade desempenhada:

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Fazendo-se o “teste de subtração” para fins de se entender que determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo.

Devemos observar o princípio da não-cumulatividade, pois à Contribuição ao PIS e à COFINS pressupõe a apropriação de créditos com os chamados insumos, deve se dar por todo e qualquer contribuinte, independentemente da atividade que desempenha, até mesmo porque a Constituição Federal não traz qualquer tipo de exceção ou discriminação entre os contribuintes sujeitos à não cumulatividade das contribuições.

Devemos lembrar que a atividade desenvolvida pela empresa não se resume na mera revenda e ou compra e venda do bem anteriormente adquirido, sendo muito mais complexa hoje em dia, eis que esses tipos de varejista devem não apenas ajustar o seu estoque às tendências de mercado, como também oferecer atendimento rápido, eficaz, pontos de venda, enfim, faz-se necessária toda uma estrutura empresarial para que ela possa realizar a sua atividade de maneira legítima, em condições de competir no mercado com sua concorrência e de realizar a sua atividade economicamente saudável. Envolve o colocar o bem adquirido no mercado, que pode ser caracterizado como a “produção” do bem, que vai desde a escolha do tecido e do modelo, até o oferecimento do bem em suas lojas de varejo ao público consumidor em geral, de modo que com a comercialização desses bens (e de serviços correlatos).

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.

## **2. Glosa - Encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado**

Questionado quanto à utilização dos bens, na etapa de fiscalização, a Recorrente informou tratar-se de: *bombas e tanques e os equipamentos de publicidade entregues aos postos de combustíveis em regime de comodato; outras imobilizações, edifícios e benfeitorias, veículos, equipamentos de informática, móveis e utensílios, aparelhos de comunicação, aparelhos e ferramentas são utilizadas nas atividades da empresa; máquinas e equipamentos são utilizados nas baias de carga e descarga onde ocorrem as misturas do anidro na gasolina e do biodiesel no óleo diesel; instalações são os tanques, dutos de carga, descarga e armazenagem do produto para mistura e revenda.*

De acordo com o Despacho Decisório, também em razão da atividade exercida pela empresa, não seria cabível o cálculo de créditos com base nos encargos de depreciação sobre máquinas e equipamentos, uma vez que os bens não são utilizados pela contribuinte para locação a terceiros, produção de bens destinados à venda, nem prestação de serviços. Assim, segundo a fiscalização:

**Os art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem que os encargos de depreciação poderão ser utilizados como base de cálculo para os créditos de PIS/PASEP e da COFINS em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente no caso de terem sido adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.**

**Ou seja, os bens (máquinas, equipamentos) que admitem a apuração de créditos, além de estarem incorporados ao ativo imobilizado, devem ter sido fabricados ou adquiridos para utilização numa das atividades previstas: “locação a terceiros”, “utilização na produção de bens destinados à venda”, “prestação de serviços”.**

Por sua vez, no caso das edificações e benfeitorias a previsão é de que podem ser calculados créditos com base nos seus encargos de depreciação, desde que essas edificações e benfeitorias sejam utilizadas nas atividades da empresa, nos termos do artigo 3º, inciso VII, e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Na intimação, foi solicitado ao contribuinte que esclarecesse qual seria a utilização dos bens do ativo imobilizado utilizado no cálculo dos créditos e apresentasse uma planilha detalhada especificamente para as despesas de depreciação dos meses de junho de 2012 e dezembro de 2013.

Em síntese, a resposta do contribuinte quanto à utilização dos bens foi a de que: *as bombas e tanques e os equipamentos de publicidade são entregues aos postos de combustíveis em regime de comodato (comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis, artigo 579 da Lei nº 10.406/2002); outras imobilizações, edifícios e benfeitorias, veículos, equipamentos de informática, móveis e utensílios, aparelhos de comunicação, aparelhos e ferramentas são utilizadas nas atividades da empresa; máquinas e equipamentos são utilizados nas baias de carga e descarga onde ocorrem as misturas do anidro na gasolina e do biodiesel no óleo diesel; instalações são os tanques, dutos de carga, descarga e armazenagem do produto para mistura e revenda.*

Conclui-se, pelos esclarecimentos prestados pelo interessado e considerando a própria atividade exercida pela empresa, que não é cabível o cálculo de créditos com base nos encargos de depreciação sobre máquinas e equipamentos, uma vez que os bens não são utilizados pelo contribuinte para locação a terceiros, produção de bens destinados à venda, nem prestação de serviços. (g.n)

Mais uma vez, há de se reconhecer a restrição para tomada de crédito, presente no texto legal em relação à atividades comerciais, consoante destacado pela fiscalização.

Para além disso, em sendo possível reconhecer de pronto que determinadas despesas, atuando como distribuidora de combustíveis ou não, sequer poderiam ser reconhecidas como relacionadas ao ativo imobilizado, a Recorrente aborda o tema de maneira genérica desde a manifestação de inconformidade, o que impede a análise aprofundada em sede de recurso voluntário no tocante à efetiva utilização na produção da Gasolina tipo C.

Isto posto, tais glosas devem ser mantidas.

### **3. Glosa - Despesas com armazenagem e frete nas operações de venda (gasolina, óleo diesel e álcool hidratado)**

No presente feito, o cálculo dos créditos relativos a despesas de frete referem-se a:  
(i) operações de transferência entre estabelecimentos da pessoa jurídica (gasolina, óleo diesel);  
(ii) em operações de aquisições de álcool hidratado e anidro e biodiesel; (iii) em operações de venda (gasolina, óleo diesel e álcool hidratado).

Dito isso, inicialmente, cabe breve contextualização sobre o regime monofásico, instituído pela Lei n. 10.485/02, como medida voltada a facilitar a cobrança do tributo, concentrando em um único ator da cadeia econômica toda a carga tributária.

A sistemática foi muito bem explicada pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, no Acórdão 3402-004.356, sobretudo no tocante à distinção entre incidência monofásica e não-cumulatividade, apesar da tentativa frequente de tratá-las em conjunto, criando-se a falsa sensação de que constituem um mesmo instituto jurídico-tributário:

22. A lei 10.485/02 estabeleceu o regime monofásico de incidência para as contribuições do PIS e da COFINS. A monofasia nada mais é do que uma medida de praticabilidade tributária, na medida em que concentra em um único ator da cadeia econômica toda a carga tributária então incidente. Assim, os demais atores desta cadeia arcam com os efeitos econômicos dessa incidência monofásica, mas não com os efeitos jurídicos, já que as operações então realizadas sujeitam-se à alíquota zero.

23. Com o advento do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, inclusive com a sua inserção no texto constitucional (art. 195, § 12 da CF), tais contribuições passaram a sujeitar-se à regra da não-cumulatividade, cujo objetivo precípuo é evitar a incidência em cascata do tributo, impedindo, pois, que haja uma indevida relação entre maior ou menor carga tributária com uma maior ou menor quantidade de etapas no ciclo econômico.

**24. Importante desde já registrar que não existe uma relação entre incidências monofásicas de tributos e não-cumulatividade, isso porque, como visto alhures, os objetivos que se visam alcançar com tais normas são distintos. Enquanto a monofasia visa a praticabilidade tributária, a não-cumulatividade tem por escopo abrandar os efeitos econômico-tributários no ciclo produtivo.**

**25. Apesar, todavia, dessa independência entre monofasia e não-cumulatividade, é comum se avistar uma indevida aproximação entre tais questões no plano legislativo. Talvez por isso, inclusive, o legislador previu no art. 10 da lei n. 10.833/03 que permaneceriam sujeitas ao regime cumulativo àquelas operações empresariais sujeitas a incidência monofásica da contribuição. Vejamos o que diz o citado dispositivo:**

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1o a 8o: (...).

VII as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do §3o do art. 1o;

(...).

26. O citado art. 1o, §3o, inciso IV da lei n. 10.833/03 assim prescrevia à época dos fatos:

Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...).

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...).

IV de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

(...). (g.n.).

27. Logo, empresas como a recorrente, sujeitas à incidência monofásica do tributo, estavam fora do regime não-cumulativo e, por conseguinte, impedidas de creditamento, exatamente como prescrito originalmente no art. 3º, I da lei n. 10.833/03:

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 nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

(...).

28. Ocorre que, em agosto de 2004 a lei n. 10.865/04 alterou a redação do citado art. 1º da lei n. 10.833/03, o que se deu nos seguintes termos:

Redação original:

Art. 1º (...).

(...).

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...).

IV de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

Redação após alteração pela lei 10.865/04:

Art. 1º (...).

(...).

IV de venda de álcool para fins carburantes;

(...).

29. Com a nova redação legislativa, deixou de existir a restrição ao creditamento nas operações sujeitas à incidência monofásica, existindo apenas tal limite para as operações de venda de álcool para fins carburantes. E, em princípio, essa restrição continuou a existir para as operações com álcool carburante pelo fato de tais operações permanecerem sujeitas ao regime monofásico e cumulativo do PIS e da COFINS.

Depreende-se que na incidência monofásica, os demais atores da cadeia, dentre eles a Recorrente, “*arcam com os efeitos econômicos dessa incidência monofásica, mas não com os efeitos jurídicos, já que as operações então realizadas sujeitam-se à alíquota zero.*” No entanto, também quando houver a tributação concentrada no início da cadeia produtiva,

excluindo a apuração de créditos e débitos nas etapas posteriores, os produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas poderão estar sujeitos ao regime cumulativo ou não cumulativo, de acordo com o regime de tributação da pessoa jurídica.

Dessa feita, no presente caso, não se discute a vedação ao creditamento de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições. A controvérsia alcança o entendimento da autoridade lançadora, balizado pela decisão de piso, no sentido de que seria cabível a glosa dos créditos calculados pela contribuinte com base nas despesas de frete e armazenagem nas operações de venda da gasolina e do óleo diesel, por se tratar de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições:

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, conseqüentemente, 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.

Note-se que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que se originou do art. 16 da MP nº 206, de 2004, consignou a possibilidade da manutenção pelo vendedor, a partir de 09 de agosto de 2004, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção e alíquota zero ou não incidência para a contribuição.

Todavia, tal previsão deve ser observada dentro do contexto da legislação que rege o sistema não-cumulativo de apuração das contribuições, uma vez que este dispositivo não teve o alcance de manter créditos cuja aquisição **a lei veda desde a sua definição**, entre os quais se incluem os créditos pleiteados pelo interessado neste item.

...

O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 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 as revendas de álcool. Contudo, com a vigência da Lei nº 11.727, de 2008, a qual acrescentou os §§ 13 e 16 ao art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, estabeleceu-se uma exceção quanto à vedação à apuração de créditos de Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep na aquisição de álcool para revenda, ou seja, uma exceção a exceção estabelecida no inciso I, alínea b, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Tendo em vista a exceção estabelecida nos §§ 13 e 16 ao art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, não mais se aplica, no caso específico de operações de revenda de álcool por distribuidora/revendedora no período compreendido entre **1º de outubro de 2008 a 07 de maio de 2013**, a restrição imposta pelo inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ao inciso IX do art. 3º da mesma Lei.

Por tratar do tema, cumpre transcrever parcialmente a Solução de Divergência nº 2, da Cosit, de 13 de janeiro de 2017. No caso dessa solução de consulta, a consulente também é uma distribuidora de combustíveis.

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.

A esse respeito, destaco excerto do voto elaborado pela relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, no qual figuro como redatora *ad hoc*, colega novamente mencionada dada a admiração pela análise sempre sóbria e objetiva:

Em que pese a decisão constante da Solução de Consulta COSIT n. 2/2017, entendo que a mesma não deva prevalecer. Isto porque trata-se de mera interpretação normativa, em que o Fisco, buscou reduzir as hipóteses de crédito autorizadas pelo legislador.

Entendo que a análise sistematizada da redação dos dispositivos legais sob análise da Lei n. 10.833/03, demonstra que a intenção do legislador nunca foi restringir o direito ao crédito da forma defendida pela fiscalização.

Explico: a regra geral trazida para o creditamento dentro da sistemática da não-cumulatividade é indicada no § 2º do art. 3º, que exige que só poderá ter direito a crédito aquele que efetivamente recolheu as contribuições, excluindo, portanto, de seu alcance as operações não tributadas, isentas ou tributadas à alíquota zero. Por outro lado, **o legislador taxativamente permite, sob a redação do inciso IX do art. 3º o creditamento de frete e armazenagem na operação de venda desde que o ônus seja suportado pelo vendedor – ou seja, que a regra do § 2º do art. 3º seja respeitada.**

**Por fim, entendo que a menção que a redação faz aos incisos I e II não descaracteriza tal regra como faz crer a fiscalização e nem poderiam, visto se tratar de despesa que não se confunde com a revenda em si e que, como demonstrado, foi tributada. Assim, permitir que a interpretação da Lei n. 10.833/03 seja restringida sem que haja expressa direção legal, implicará em desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, sendo este o real propósito que guiou o legislador na criação da legislação como um todo. Isto é, ainda que existam exceções para tratar de questões pontuais, deve-se preservar a regra máxima de que, tendo sido o serviço/venda tributado nos termos da legislação em questão, não se pode negar o direito ao crédito derivado. (Acórdão 3401-009.990 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 23/11/2021) g.n**

Trata-se de voto vencedor em relação a despesas com armazenagem nas operações de venda e vencido em relação a despesas com fretes, atribuindo-se ao Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos a elaboração do voto vencedor “remanescente”, no qual o sempre sensato colega ponderou que o entendimento não é pacífico na Câmara Superior deste Conselho, concluindo ao final:

(...) o legislador exclui a possibilidade de apuração de créditos em relação às despesas de frete na operação de venda de gasolina e óleo diesel, haja vista que o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 expressamente limitou tal prerrogativa aos bens citados no inciso I deste artigo, no qual não se encontram tais produtos, por força de expressa exclusão legal.

Excepcionalmente, o uso divergir.

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.

Sobre a situação em que parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), aquele conselheiro menciona excerto do voto do ilustríssimo ex-colega Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

Em primeiro lugar, há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como embalagens e materiais intermediários.

Os fretes na aquisição de insumo importado, por seu turno, consistentes nas aquisições de matéria prima (arroz beneficiado a granel) efetuadas de fornecedor internacional, estão sujeitos à tributação das contribuições PIS e COFINS com alíquota zero. Porém, o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar a referida matéria prima do porto até o estabelecimento da contribuinte (importadora), onde será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento, está sujeito à tributação regular das prefaladas contribuições. Tal insumo (frete) compõe o custo da matéria prima, como é sempre adotado na técnica do custo por absorção, ensejando direito ao crédito das contribuições em apreço. Assim, é possível se afirmar que, se o custo total do "insumo" é composto por uma parte que não foi tributada (matéria prima sujeita à tributação com alíquota zero) e outra parte que foi oferecida à tributação (frete), a parcela do frete compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS e, logo, enseja direito ao crédito, bem como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como embalagens e materiais intermediários. (Acórdão 3401- 005.234 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 27/08/2018)

Assim, entendo que a premissa adotada pela fiscalização no presente caso, segundo a qual o destino do crédito do frete, inevitavelmente, deve seguir o mesmo regime da mercadoria transportada, mostra-se equivocada. Por conseguinte, filio-me ao entendimento brilhantemente explanado por diversos colegas, dentre os quais a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, cujo voto também merece destaque:

Daí é que a própria autoridade fiscal, ao lavrar o presente auto de infração, justificou a glosa no fato de que, por estar o combustível sujeito ao regime monofásico e não gerar direito a crédito de PIS e Cofins na aquisição pelo revendedor, do mesmo modo, não geraria direito a crédito o frete respectivo, já que compõe o custo de aquisição do combustível.

Ou seja, admite que, caso inexistente a questão da monofasia com a vedação ao crédito do produto, seria o caso de se reconhecer o crédito relativo ao frete contratado pela varejista.

Assim, o raciocínio da autoridade é claro: o frete segue a mesma sorte do produto transportado, no que diz respeito ao direito ao creditamento.

Entretanto, há um erro na premissa adotada e, conseqüentemente, na conclusão que se chegou no lançamento tributário. Vejamos.

**A Recorrente adquire mercadorias para revenda (combustíveis), porém a empresa vendedora não entrega os produtos no seu pátio mais especificamente, em seus**

**tanques. Dessa forma, ela precisa contratar serviços de fretes de outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ser destinado à venda. Este frete, enquanto receita da transportadora, é tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.**

**Em outras palavras, no caso do frete pago pelo comprador, há duas notas fiscais distintas. Uma para a distribuidora e outra para o transportador. A Distribuidora é sujeita ao regime monofásico, mas o transportador é tributado pelo regime não cumulativo.**

**Nesses termos, fica evidente que o frete é uma operação autônoma em relação a aquisição do combustível.**

Trata-se, em verdade, de operação comercial com a transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade, sendo que, repita-se, a sua receita pela transportadora é tributada pela Contribuições. Veja-se que, efetivamente, a Recorrente contrata empresa transportadora para proceder o frete, emitindo nota fiscal específica para essa operação (distinta daquela emitida pela distribuidora de combustível), conforme informações constantes do Anexo I do auto de infração.

**Tais dispêndios, portanto, são custo de aquisição de serviços de fretes e não custo de aquisição de combustível.** Ou seja, muito embora estejam relacionadas como acima mencionado, já que o custo do frete integra o custo de aquisição do bem para revenda, nos termos do artigo 289, §1º do RIR/99 são operações distintas, com fornecedores distintos, e o mais importante, regimes de incidência distintos. Dessarte, devem ser analisadas de forma separada no que tange ao direito crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS. (Acórdão 3402006.470 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 24/04/2019)

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.

#### **4. Glosa - Despesas com frete em operações de aquisições de álcool hidratado e anidro e biodiesel**

Em relação a este item, a glosa foi justificada sob o mesmo fundamento de que o direito a crédito não decorre do frete em si, visto inexistir previsão legal nesse sentido, mas sim o custo de aquisição de bens para revenda. Por essa razão, se a aquisição de determinada mercadoria para revenda não permitir a apuração de crédito, todo o seu custo de aquisição, incluindo o frete, deixa de constituir hipótese de creditamento:

Insista-se em que o que dá direito a crédito não é o frete, visto inexistir previsão legal nesse sentido, mas sim o custo de aquisição de bens para revenda. Assim, se um determinado bem gera direito a crédito com base no custo de aquisição, desde que respeitados todos os requisitos legais, todo o seu custo é base de cálculo do crédito, incluindo o frete.

Por outro lado, se uma determinada mercadoria adquirida para revenda não permitir o creditamento, segue-se que todo o seu custo de aquisição deixa de ser base de cálculo do crédito, inclusive o frete nele incluso.

Durante o período compreendido entre 1º de outubro de 2008 e 7 de maio de 2013, os distribuidores de álcool sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS que adquiriram, de produtor, de importador ou de distribuidor, o mencionado produto para revenda puderam apurar créditos da referida contribuição relativos à aquisição desse produto.

Contudo, tais créditos não eram calculados mediante aplicação de alíquota sobre o custo de aquisição, de modo que não é cabível que o requerente calcule créditos de PIS/PASEP e da COFINS com base em despesas de frete na aquisição de álcool hidratado e anidro.

Do mesmo modo, a aquisição de biodiesel, utilizado pelo contribuinte para a mistura com o óleo diesel A para obtenção do óleo diesel B, não gera direito a crédito e, conseqüentemente, todo o seu custo de aquisição, incluindo o frete, não pode ser base de cálculo de créditos de PIS/PASEP e da COFINS.

Conforme ressaltado no tópico anterior, existem regimes de incidência distintos, um específico ao produto adquirido (combustível, no modelo monofásico, pago ao distribuidor) e outro relativo ao frete (transporte, não-cumulativo, pago à empresa transportadora).

Nesse cenário, destaco trechos de decisão da Câmara Superior, não unânime, da lavra da igualmente brilhante Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

Manifesto minha concordância com o decidido pelo colegiado a quo, por entender que, a partir de 1º.8.04, com o advento da Lei 10.865/04, especificamente os arts. 21 e 37, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica. Ou seja, regime não cumulativo. Vê-se que a incidência monofásica na etapa anterior (produtores) não interfere no regime a ser observado pela pessoa jurídica envolvida na etapa seguinte (distribuidores, atacadistas e varejistas, por exemplo).

O que, por conseguinte, entendo ser possível o desconto de créditos das contribuições pela sistemática não cumulativa sobre custos e despesas vinculados às receitas auferidas pelo distribuidor ou varejista na venda de produtos sujeitos ao regime monofásico, observados os limites e restrições legais.

Ora, nessa linha, por exemplo, quanto aos custos inerentes à aquisição desses produtos, ainda que sejam atrelados aos produtos sujeitos ao regime monofásico, são custos decorrentes de contratação de prestação de serviços de pessoa jurídica que, por sua vez, observa a sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins – o que, sendo a natureza do serviço, por exemplo, passível de constituição de crédito não cumulativos, nos termos das Leis 10.833/03 e 10.637/02, tais custos estariam aptos para a constituição de crédito das contribuições. **Reforça-se, assim, que todos os custos inerentes a venda desses produtos, quando contratados serviços, por exemplo, de pessoa jurídica que efetivamente recolhe Pis e Cofins – considerando que a natureza do evento está previsto na lei – pois as limitações devem estar dispostas em lei, são passíveis de constituição e crédito das contribuições. **Caso entendêssemos, com a devida vênia, pela aplicação da sistemática de que “o acessório segue o principal” para vedar qualquer constituição de crédito sobre custos e despesas atreladas ao produto sujeito ao regime monofásico, e não somente ao produto em si, estaríamos impossibilitando a aplicação da neutralização constitucional da tributação das pessoas jurídicas que observam a sistemática não cumulativa e, ainda, quando tais eventos que geraram tais custos estão dispostos em leis ordinárias como aceitáveis para a constituição de créditos das referidas contribuições.****

Percebe-se que tais custos são decorrentes de operações autônomas ao produto. (Acórdão nº 9303-012.861 – CSRF / 3ª Turma. Sessão de 16/02/2022) g.n

Sendo assim, entendo ser possível reconhecer o direito ao crédito referente ao frete na aquisição de produtos para revenda, nos termos do artigo 3º, inciso I, das Leis

10.833/2003 e 10.637/2002<sup>1</sup>, inclusive em se tratando de uma distribuidora de combustíveis, não havendo fundamento legal para autorizar um tratamento distinto em relação a outras empresas que realizam apenas operações comerciais - no tocante ao frete sujeito à tributação das contribuições.

#### **5. Glosa - Despesas com frete em operações de transferência entre estabelecimentos da pessoa jurídica (gasolina, óleo diesel)**

A glosa de créditos sobre despesas de fretes em operações de transferências de mercadorias (gasolina, óleo diesel) entre estabelecimentos da Recorrente foi justificada pela ausência de previsão legal:

Contudo, não há previsão legal para o creditamento de despesas com frete em operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, foram efetuadas as glosas de despesas de frete em operações de transferências de mercadorias.

Nessa linha de entendimento, aponta também a seguinte Solução de Divergência a seguir ementada:

*SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 2 de 24 de Janeiro de 2011.*

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

*EMENTA: Cofins - Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes.*

*Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.*

Nesse trilhar também seguiu a DRJ:

Sobre as despesas de frete nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, a fiscalização deixou claro que, por falta de previsão legal, os créditos correspondentes teriam que ser glosados. Cita, inclusive, entendimento contido na Solução de Divergência nº 2, de 24 de janeiro de 2011. É sabido que tais despesas representam custo para a contribuinte, mas, nos termos da legislação, é também sabido que ditos gastos não podem ser considerados na apuração de créditos da não cumulatividade, devendo ser admitidos apenas como despesas operacionais. Mantém-se a glosa pertinente.

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. A construção teórica que suporta tal posicionamento, pode ser compreendida na seguinte ementa:

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

---

<sup>1</sup> 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:

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

**PIS/PASEP E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária", na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte. Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

**FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS SEMIELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.**

A transferência de matérias-primas extraídas das minas para as fábricas constitui-se em etapa essencial do ciclo produtivo, ainda mais quando se considera a distância que separa as unidades mineradoras dos complexos industriais e a diversidade de locais onde as minas estão situadas. Além disso, é característica da atividade da Recorrida a produção do próprio insumo, até mesmo como forma de ter a segurança de não interrupção do processo produtivo dos fertilizantes. Nesse cenário, portanto, mostra-se imprescindível a contratação do frete junto à terceira pessoa jurídica para transferência entre estabelecimentos da mesma empresa frete pago em decorrência do transporte dos minerais das minas até o complexo industrial local onde é produzido o fertilizante, inserindo-se no conceito de insumo. Assim, os valores decorrentes da contratação de fretes de insumos (matérias-primas), produtos semielaborados e produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em insumos essenciais no seu processo de industrialização.

Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado, que acompanhou a Relatora pelas conclusões, que o conceito de insumo é mais restritivo, podendo ser reconhecido o direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos quando o bem ou serviço a ser considerado como insumo estiver estritamente vinculado à produção da mercadoria. (Acórdão 9303007.085 – 3ª Turma. Sessão de /2018. Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas)

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.

## **Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe PARCIAL provimento para reconhecer os seguintes créditos: 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.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins