



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13603.720645/2009-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-009.194 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Recorrente** SUPERGASBRAS ENERGIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

COFINS. CRÉDITO. FRETES DE AQUISIÇÃO E REVENDA DE INSUMOS E PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de aquisição e revenda de insumos e produtos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte. É de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, de forma que não pode a fiscalização restringir o escopo do direito para além da previsão normativa expressa.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. FRETE NA VENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO LEGAL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, dar parcial provimento ao recurso, para reverter a glosa sobre as despesas de frete na aquisição do GLP, vencidos os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche e Ronaldo Souza Dias. Por voto de qualidade, o Colegiado manteve a glosa sobre as despesas de frete na revenda do GLP, vencidos os conselheiros Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente) e Ronaldo Souza Dia (Presidente em Exercício).

## Relatório

Tratam-se de pedidos de ressarcimento/compensação de créditos de COFINS não-cumulativo, realizados por meio de PER/DCOMP, referentes ao período de 01/01/2009 a 31/03/2009.

A DRF/Contagem, com fundamento no Termo de Verificação Fiscal, deferiu parcialmente o pleito, homologando parte do crédito declarado. A parte não homologada refere-se a despesas com frete e armazenagem de gás liquefeito de petróleo (GLP) para revenda, os quais, no entendimento da fiscalização, por estarem relacionadas a produto sujeito a tributação concentrada na origem (monofásica), de forma que as operações da empresa são sujeitas à alíquota zero, não teriam o condão de gerar créditos.

A empresa apresentou manifestação de inconformidade com o intuito de demonstrar seu direito a homologação integral do crédito pleiteado, argumentando que está qualificada na ANP como revendedora autorizada de GLP e que, diferente do informado no TVF, as despesas que se credita dizem respeito apenas aos fretes na aquisição do produto e para revenda, os quais, diferente do GLP, estão sujeitos à tributação das contribuições, motivo pelo qual deve-se reconhecer a existência de crédito.

Por sua vez, a DRJ/BHE concluiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, fundamentando que as despesas com aquisição do produto e revenda devem seguir a regra imposta ao produto. Assim, sendo a aquisição do GLP tributada à alíquota zero e, portanto, sem direito a crédito, as despesas derivadas devem receber o mesmo tratamento. A decisão foi assim ementada:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DISTRIBUIDORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A inclusão das refinarias e dos importadores de combustíveis derivados de petróleo na sistemática não-cumulativa da contribuição para a Cofins em nada alterou a situação dos distribuidores e varejistas, que continuaram tributados à alíquota zero, sem possibilidade de creditamento, seja relativa aos custos nas aquisições dos produtos revendidos, seja referente aos custos, despesas e encargos de comercialização. Admitir o creditamento seria contrariar em sua essência a lógica da tributação monofásica, além do que o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, veda expressamente a apuração de créditos sobre despesas de frete e de armazenagem incorridas na operação de venda de combustíveis derivados de petróleo incluídos no regime de tributação monofásico.

Manifestação de Inconformidade Improcedente  
Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os termos da manifestação de inconformidade.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne todos os demais requisitos de admissibilidade previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Conforme indicado no relatório, versam os presentes autos sobre homologação de créditos pleiteados em PER/DComp, parcialmente homologados pela fiscalização em sede de despacho decisório.

A parte não homologada, objeto da lide, refere-se a despesas com fretes de aquisição e revenda de GLP, cujo entendimento da fiscalização é que, por o produto estar sujeito à tributação concentrada (monofásica), de modo que as operações da ora recorrente sejam realizadas sob alíquota zero, não há direito a crédito sobre os insumos e, conseqüentemente, despesas correlatas.

Por sua vez, a recorrente defende que os fretes fazem parte do custo de aquisição da mercadoria, sendo a despesa arcada pela empresa com sujeição normal ao PIS/COFINS, o que implica na necessidade de creditamento e que os fretes de revenda seguiriam a mesma lógica.

Argumenta que realiza atividade industrial nas modalidades transformação, acondicionamento e renovação/recondicionamento, nos termos do art 4º do RIPI/2010, no que concerne às atividades de: (i) fabricação (transformação) de botijões para envasilhamento do GLP; (ii) o envasilhamento (acondicionamento) do GLP adquirido da Petrobrás em botijões ou cilindros transportáveis de 2 kg, 13kg, 20 kg 45 kg, 90 kg ou 190 kg (embalagem para consumo), que ela própria fabrica ou adquire de terceiros; e (iii) restauração, também chamada requalificação, dos vasilhames usados (renovação ou recondicionamento), num processo que inclui, a revisão e o teste das condições gerais do recipiente, tais como estanqueidade, pintura, válvula de segurança, base e alça, além da colocação de novos lacres e cartelas, tornando-os, assim, suscetíveis de reutilização.

Neste sentido, defende que o GLP constitui insumo empregado no seu processo industrial e, assim, entende estar autorizada a usufruir dos créditos previstos no inciso II do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, dentre os quais figura, sem restrição, o frete incorrido para transportar o GLP da refinaria até o seu estabelecimento, que seria verdadeiro insumo usado na produção, visto que essencial para a sua atividade econômica.

Considerando que os pleitos da recorrente foram submetidos a análise manual da 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, não havendo dúvidas quanto às questões probatórias e/ou valoração dos créditos pleiteados.

A questão do tratamento empregado às despesas de frete quando os produtos/insumos adquiridos não estão sujeitos à tributação ou a alíquota aplicável é zero não é nova. Trata-se de situação frequentemente enfrentada pela turmas julgadoras do CARF, cujo entendimento majoritário, ainda que não totalmente pacificado, é de que há direito a crédito quando as despesas forem suportadas pelo pleiteante e estejam sujeitas a tributação.

Neste sentido, transcreve-se abaixo o entendimento prevalecente na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que reflete o posicionamento comumente adotado por esta Turma, a saber:

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

**Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.**

*Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

**COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.**

**Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, e sobre os fretes de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte. É de se atentar, quanto aos fretes de insumos adquiridos com alíquota zero, que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.**

*(CSRF. Acórdão n. 9303-007.584 no Processo n. 13161.001939/2007-75. Rel. Cons. Rodrigo Pôssas. 3ª Turma. Dj 20/11/2018)*

Diante disso, por restar comprovado nos autos que as despesas de frete foram arcadas pela empresa, sendo efetivamente tributadas à título de PIS e COFINS, entendo que assiste razão recorrente, devendo ser reconhecido o direito a crédito sobre as mesmas.

Nestes termos, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

Fl. 5 do Acórdão n.º 3401-009.194 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13603.720645/2009-61

## Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator Designado

Em que pese toda a deferência que presto às considerações da Ilustre Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, ousou divergir de seu posicionamento quanto à possibilidade de apuração de créditos do Pis e da Cofins calculados em relação aos fretes na operação de venda, pois que, no caso específico dos autos, está a se tratar de venda de gás liquefeito de petróleo – GLP, para o que a legislação das contribuições dispensa particular tratamento.

É que a possibilidade de tomada de créditos de Cofins sobre fretes nas operações de vendas tem previsão no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, extensível ao Pis por força do art. 15 do mesmo diploma, em cuja redação há reserva expressa para que mencionado permissivo seja restrito às hipóteses previstas nos incisos I e II do mesmo dispositivo, dentre os quais, como veremos, não se encontra o GLP.

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.

A esse respeito, na dicção da parte final do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é possível o desconto de créditos calculados sobre os bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º da lei, que comporta diversas hipóteses de mercadorias sujeitas à incidência monofásica, dentre as quais figura o gás liquefeito de petróleo – GLP. Veja-se:

Art. 2º (...)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - **GLP derivado de petróleo** e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...)

X - no art. 23 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - **GLP derivado de petróleo** e de gás natural. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004).

(...)

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 nº 10.865, de 2004)

(...)

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

Note-se, portanto, que o legislador exclui a possibilidade de apuração de créditos em relação às despesas de frete na operação de venda de gás liquefeito de petróleo, 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 encontra o gás liquefeito de petróleo, por força de expressa exclusão legal.

Com efeito, as palavras na lei devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia, não se devendo presumir que existam no texto legal vocábulos inúteis. Não por outra razão é que vejo como uma restrição e não uma imperfeição legislativa a expressa remissão aos incisos I e II do artigo 3º contida no inciso IX do mesmo dispositivo, pois que, não fosse o caso, a locução teria seu propósito plenamente esvaziado.

Nessa hipótese, bastaria que o texto legal fizesse referência às despesas de frete nas operações de venda suportadas pelo vendedor, sem qualquer remissão, o que resultaria na hipotética redação: “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor”. Até porque em qualquer dos casos dos incisos I e II o propósito econômico é o sempre o mesmo – vender, mercadorias ou serviços.

Esse entendimento não é pacífico na Câmara Superior deste Conselho, mas recentemente vem prevalecendo, conforme externado nas seguintes oportunidades, ambas por voto de qualidade:

Acórdão n.º 9303-007.767, de 11/12/2018, Rel. Rodrigo da Costa Possas

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 99.079/2017). Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (dispositivo válido também para a contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I (no caso, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002), que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 99.079/2017).

Acórdão n.º 9303-009.444, de 18/09/2019, Rel. Vanessa Marini Cecconello

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para apurar créditos relativos às despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nas vendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (derivados do petróleo) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições.

Por todo o acima exposto, nego provimento ao recurso no que se refere aos créditos apurados sobre os fretes nas operações de venda de gás liquefeito de petróleo.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos