



**Processo nº** 13603.900746/2014-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-012.346 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de março de 2023  
**Recorrente** SUPERGASBRAS ENERGIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

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

A revenda de produto sujeita a tributação concentrada pelo regime não cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme previsão nas Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para permitir o creditamento de despesas com fretes na operação de venda de produto monofásico. Vencidos os Conselheiros Juciléia de Souza Lima (Relatora) e José Adão Vitorino de Moraes, que negam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior. E, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao aproveitamento do crédito extemporâneo. Vencidos os Conselheiros Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que davam provimento ao recurso voluntário nesse tópico.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jucileia de Souza Lima- Relatora

(documento assinado digitalmente)

Laercio Cruz Uliana Junior- Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Laércio Cruz Uliana Júnior, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Semiramis de Oliveira Duro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente) e Juciléia de Souza Lima (Relatora). Ausente o conselheiro Ari Vendramini, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

## Relatório

Trata-se Pedido de Ressarcimento de Cofins Não-Cumulativa - Mercado Interno - 2º trimestre de 2010 no valor de R\$ 1.399.561,41, conforme informado no PER nº 42842.63175.291111.1.11-6054.

Em procedimento fiscal (Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 06.1.10.00-2014-00014-7) foram analisados diversos pedidos de ressarcimento de PIS e de Cofins, tendo sido feitas glosas de créditos informados nos Dacon referentes aos mencionados períodos.

De acordo com Termo de Verificação Fiscal (TVF), em decorrência das glosas, além de não ter sido apurado valor passível de ressarcimento, a Fiscalização calculou valores a pagar das contribuições PIS/COFINS do período fiscalizado, tendo sido feitos os lançamentos de ofício por meio do Auto de Infração supramencionado.

Em sede de fiscalização, entendeu-se que era indevido os seguintes descontos de créditos tomados pela Contribuinte: (i) créditos apurados sobre aquisição de Bens para Revenda; (ii) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda; e (iii) Bens Utilizados como Insumo; (iv) Serviços Utilizados como Insumo e sobre Bens do Ativo Imobilizado (Encargos de Depreciação).

Entretanto, é mister registrar que as Dacon referentes ao período fiscalizado (julho de 2009 a junho de 2010) não contêm registros nas linhas 02, 03 e 09 e das fichas 06A (PIS) e 16A (Cofins), exceto nas referentes ao mês de setembro de 2009, que, ficou constatado que trata-se de fatos geradores extemporâneos (de 2004) que tiveram os respectivos créditos apurados glosados por esse motivo.

Em sede de Recurso Voluntário perante este Tribunal Administrativo, a Recorrente insurge-se contra o acórdão nº 106-008.041 proferido pela 6<sup>a</sup> Turma de Julgamento da Delegacia Regional de Julgamento, que manteve o Auto de Infração, como abaixo ementado (e-fls. 195):

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE MERCADORIA SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.**

Não sendo permitido o creditamento da contribuição em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO SOBRE FRETE NA REVENDA DE MERCADORIA SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.**

É vedada a apuração de créditos da contribuição sobre frete suportado pelo vendedor na operação de venda no caso de revenda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica, 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.

**Manifestação de Inconformidade Improcedente****Direito Creditório Não Reconhecido**

Em sua defesa, alega a Recorrente, dentre outros argumentos que tem direito de calcular créditos de contribuição para o PIS e COFINS sobre valores pagos a título de frete ao dar como substrato jurídico aponta o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, no caso do frete nas operações de venda do GLP aos clientes (frete na venda), que, segundo o seu entendimento, admite expressamente o cálculo de crédito sobre o valor da despesa com frete nas operações de venda, isto é, aquele cujo encargo foi assumido pelo: (i) comerciante na entrega, ao comprador, da mercadoria que revende; ou (ii) fabricante na entrega, ao comprador, do produto que vende, independentemente de o produto transportado ter se submetido à incidência concentrada, ou, como preferem alguns, monofásica na origem.

Por fim, pleiteia a realização de perícia.

Em brevíssima síntese, é o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Laercio Cruz Uliana Junior, Relatora.

## **I- DA ADMISSIBILIDADE**

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

Ante a inexistência de preliminar prejudicial à análise do mérito, passo a examiná-lo.

## **II- DO MÉRITO**

Primeiro, a Recorrente é atacadista de GLP (gás liquefeito de petróleo) e descontou créditos de PIS e COFINS, calculados sobre fretes incorridos nas operações de compra e revenda do GLP.

Segundo, a lide se dá pelo não reconhecimento de créditos relativos a despesas da Recorrente, a qual comercializa produto sujeito à incidência monofásica- GLP-gás liquefeito de petróleo.

O litígio decorre de glosas de créditos com despesas de fretes pagos na aquisição de GLP, despesas de armazenamento e frete na operação de venda do produto e serviços utilizados como insumo e sobre bens do ativo imobilizado (Encargos de Depreciação).

Pois bem. A legislação aplicável ao caso está abaixo disposta:

*Art. 1- A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º- Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*

*§ 2º- A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.*

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

*I- isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);*

*(...)*

*III- auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;*

(...)

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

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

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

(...)

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

*I- bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

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

(...)

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

Sendo assim, extraí-se do §1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, especificamente em seu inciso I, há expressa referência à atividade de revenda de GLP.

Sendo que, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apesar de haver previsão de aproveitamento de créditos, em geral sobre insumos (inciso I do Caput) e sobre fretes de venda (inciso IX do Caput):

- para créditos em geral, há expressa exceção à atividade de revenda de GLP, na alínea (b) do inciso I; e
- para créditos sobre frete de venda, há delimitação de sua concessão às situações previstas no inciso I e II, sendo que, no inciso I, é hipótese de exceção aplicada à atividade de revenda de GLP.

Por tudo, entendo que o frete sobre a operação de venda, realizada pela Recorrente atinente à atividade de revenda de GLP, não está alcançado pela previsão constante do inciso IX do Caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por consequência, entendo que a aquisição de GLP para revenda não é passível de geração de créditos, uma vez que compõe o custo de aquisição do GLP.

Pois, no que pese o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 autorizar o cálculo de créditos sobre frete na operação de venda, porém há expressa exceção: "nos casos dos incisos I e II (...)", sendo que a vedação do aproveitamento de créditos quanto ao GLP trata-se de exceção legal imposta pelo legislador.

A clarificar, entendo que o art. 3º, nos seus incisos, ao prever o deferimento de créditos, quando assim o faz, diz, unicamente, respeito às situações por ele determinadas, não cabendo qualquer interpretação extensiva, daí, também não há que se falar em créditos sobre fretes na revenda do GLP.

A atividade desenvolvida pela Recorrente- comercialização de GLP, como distribuidora, enquadra-se as exceções legalmente impostas pela legislação no que cerne à concessão de direito de créditos das contribuições PIS/COFINS, merecendo manter-se hígidas as glosas de créditos com despesas de fretes pagos na aquisição de GLP, despesas de armazenamento e frete na operação de venda do produto e serviços utilizados como insumo e sobre bens do ativo imobilizado (encargos de depreciação).

Daí, resta claro que, conforme a sistemática citada acima, a norma tributária vedou o direito ao desconto de créditos calculados sobre o custo do GLP adquirido para revenda, e, ato contínuo, o crédito em relação aos gastos vinculados à revenda desse produto, como, por exemplo, as Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda.

No que cerne ao aproveitamento do crédito extemporâneo do PIS/COFINS, em sede fiscalização, constatou-se que o lançamento de créditos nos PERD/COMP referentes ao 3º trimestre de 2009– mês de setembro, do ressarcimento das rubricas “02. Bens Utilizados como Insumos”, “03. Serviços Utilizados como Insumos” e “09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)”, fora aproveitado como créditos extemporâneos pela Recorrente, sendo que originários em apuração no ano de 2004– não abrangidos pelo MPF, por tal situação, entendeu a fiscalização por glosar, de plano, o respectivo pedido de ressarcimento de créditos extemporâneos.

Em sua defesa, a Recorrente alega que não há óbice quanto ao mérito do direito ao seu registro e aproveitamento do crédito extemporâneo, ainda, a seu ver, a glosa decorreu, unicamente, da constatação de mero erro formal- a ausência de retificação de obrigações acessórias tributárias.

Com efeito, resta claro que os contribuintes podem utilizar os créditos de forma extemporânea, ou seja, em momento posterior que não seja o do mês de apuração, mas, consoante se verifica na legislação de regência, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências (datas de ocorrências dos fatos geradores dos créditos), e ante, a constatação de erros em relação à escrituração/apropriação dos créditos, o procedimento correto é o de retificação da escrituração/apropriação.

Entendo que, ante a constatação de erros na escrituração fiscal da Recorrente, os erros de apropriação de créditos, de fato, devem ser corrigidos com a retificação da escrituração/apropriação do período de origem e não pela simples inserção em períodos posteriores). Ademais, é mister registrar que tal prática não encontra respaldo nas práticas contábeis geralmente aceitas, no próprio princípio da competência contábil, o qual, ressalte-se, deve ser observado em qualquer alteração patrimonial, independentemente, de sua natureza e origem, e, de forma específica, na NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.179, de 2009.

A mera e/ou simples inserção dos créditos em períodos de apuração (competências) diferentes dos de ocorrência dos fatos que lhes deram causa, indubitavelmente, é inaceitável por violar o princípio da Competência Contábil e a norma contábil acima citada.

Por isso, no presente caso, assiste razão o julgador “a quo” a afirmar que não há como afastar a necessidade da retificação da escrituração/apropriação do período original em relação às obrigações acessórias (Dacon e DCTF), conforme previsão da IN/SRF nº 590, de 2005 (assim como todas as Instruções Normativas que a sucederam) prevê que o sujeito passivo, ao realizar a retificação do Demonstrativo de Apuração das Contribuições (Dacon), deve realizar, também, a retificação Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF). Ou seja, diante da apuração de equívocos relacionados à apuração das contribuições para o PIS e à Cofins, o dever do sujeito passivo é o de retificar tanto os Dacon quanto as DCTF a eles relativos, e não simplesmente reconhecer os créditos não reconhecidos em meses anteriores em demonstrativos (Dacon e DCTF) de períodos subsequentes, merecendo manter-se hígidas as respectivas glosas.

Por fim, no tocante ao pedido de perícia, entendo que não é o caso dado que todos os elementos necessários para o julgamento já se encontram nos autos.

### **III- CONCLUSÃO**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Laercio Cruz Uliana Junior

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Redator designado.

Divirjo da relatora, por entende que na venda de produtos com incidência monofásica, há o direito ao crédito.

No tema meritório, é de se consignar que o CARF possui diversos precedentes que vão ao encontro do postulado pela Recorrente. Por me filiar ao entendimento de que para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº. 10.833/2003 adoto os precedentes a seguir indicados como razões decisórias, cuja transcrição das ementas é necessária, in verbis:

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. Também para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº. 10.833/2003. Acórdão nº 3201-009.335.

Dante do exposto, adoto o entendimento prevalente do CARF e voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior, Redator designado