


MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais


PROCESSO	13603.903385/2016-97
ACÓRDÃO	3202-003.860 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERGASBRAS ENERGIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010, 2011

CREDITAMENTO SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE MERCADORIA SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de crédito de PIS/Pasep e de Cofins sobre o valor do frete na aquisição é admitida apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição do bem adquirido e a este está submetido como elemento acessório.

DESCONTO DE CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. GLP. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). IMPOSSIBILIDADE.

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.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010, 2011

CREDITAMENTO SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE MERCADORIA SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de crédito de PIS/Pasep e de Cofins sobre o valor do frete na aquisição é admitida apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição do bem adquirido e a este está submetido como elemento acessório.

DESCONTO DE CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. GLP. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). IMPOSSIBILIDADE.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Aline Cardoso de Faria (Relatora) e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que votavam por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre os dispêndios com frete na venda de GLP. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento DRJ/09, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente SUPERGASBRAS ENERGIA LTDA.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade interposta contra indeferimento do Pedido de Ressarcimento de nº 34633.87796.110712.1.1.11-4579, relativo a créditos de Cofins não cumulativa vinculados a receitas de vendas não tributadas no mercado interno do 4º trimestre de 2011 no valor de R\$ 1.316.909,50.

Na execução do Mandado de Procedimento Fiscal de nº 06.1.10.00-2016-00148-5 foram analisados, em um único Termo de Verificação Fiscal (TVF), diversos pedidos de ressarcimento (PER) de créditos de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos referentes aos meses de julho de 2010 a dezembro de 2011. Com base no TVF foi emitido o Despacho Decisório que indeferiu o direito creditório pretendido no PER destacado no parágrafo anterior e, conseqüentemente, não se homologou a(s) Dcomp vinculada(s).

No referido TVF, a fiscalização disserta, inicialmente, sobre o procedimento fiscal realizado, sobre as atividades econômicas desempenhadas pela empresa e sobre os fundamentos legais dos créditos apurados pela contribuinte. Após, discorre sobre as irregularidades verificadas na apuração dos créditos informados no PER, a seguir sintetizadas.

No tópico “Bens para Revenda”, relata que identificou que os valores que compuseram as linhas 1 das Fichas 06A e 16A dos DACON, no período de 01/07/2010 a 31/12/2011, foram registrados na conta contábil “FRETE GLP SUPRIMENTO GRANEL” e que a base legal utilizada para o cálculo dos respectivos créditos foi o artigo 3º, I c/c §2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Diz que a atividade preponderante da empresa é o comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo (GLP) e que as atividades secundárias são as seguintes: comércio varejista de GLP; depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis; e envasamento e empacotamento sob contrato.

Explica que a partir do ano de 2000 o PIS e a Cofins passaram a incidir de forma concentrada na venda de gasolina, óleo diesel e GLP, de modo que as contribuições são devidas apenas pelos produtores e importadores desses produtos e que as receitas auferidas pelos distribuidores nas respectivas vendas foram desoneradas das contribuições.

Esclarece que a alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não permite a apuração de crédito de PIS/Cofins pelos revendedores de GLP, entendimento que também está disposto no inciso IV do § 5º do art. 26 da IN SRF nº 594, de 2005.

Salienta que, como a aquisição de GLP para revenda não gera créditos de PIS/Cofins, não é possível o desconto de créditos sobre os respectivos gastos com frete na sua aquisição, uma vez que os seus valores integram o custo de aquisição do produto, nos termos do § 1º do art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

Informa que os créditos apurados na conta contábil “532200 - FRETE GLP SUPRIMENTO GRANEL” foram glosados e que as glosas foram individualizadas no relatório “Anexo Item V.1”.

No tópico “Despesas de Armazenagem e Fretes na operação de Venda”, relata que os valores que compuseram a linha 7 das Fichas 06A e 16A dos DACON, no período de 01/07/2010 a 31/12/2011, foram identificados nas seguintes contas contábeis: “532.250 - FRETE GLP / VASILHAMES”; “532.500 - FRETES DE OUTRAS MERCADORIAS”; “533.100 - ARMAZENAGEM DE TERCEIROS”. Informa que a base legal utilizada para apuração desses créditos foi o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, aplicável ao PIS/Pasep por força do inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/03.

Assevera que tal disposição permite à pessoa jurídica descontar créditos em relação às despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda apenas nos casos dos incisos I e II dos artigos 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, mas que nenhuma das duas situações se aplicam à interessada.

Explica que a aquisição de GLP para revenda (hipótese do inciso I), bem como o frete referente a essa aquisição, não geram créditos de Cofins e PIS, conforme relatado no tópico anterior, razão pela qual a empresa somente poderá calcular crédito sobre despesa de armazenagem e frete decorrente de venda que não seja decorrente de revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica da contribuição.

Argumenta que a hipótese do inciso II também não se aplica à empresa, porque créditos relativos a insumos se referem somente a bens e serviços aplicados na fabricação de produtos destinados à venda, que não é o caso da manifestante. Narra que a produção do GLP é feita exclusivamente pela Petrobrás e que a contribuinte apenas o distribui, sendo uma empresa comercial.

Relaciona, por fim, as contas contábeis que tiveram os créditos indeferidos e informa que as glosas estão individualizadas no relatório “Anexo Item V.2”.

No tópico “Valores declarados de PIS e Cofins e Resultado das Glosas”, relata que, em decorrência das glosas realizadas, apurou valores a pagar de PIS/Cofins, tendo lançado o saldo devedor nos Autos de Infração recepcionados no processo nº 18637.720005/2016-72.

No tópico “Considerações Finais”, informa que a empresa transmitiu Pedidos de Ressarcimento relativos aos 2º, 3º e 4º trimestres de 2011 como se fossem complementares aos analisados no TVF. Destaca que, alertada sobre a impossibilidade de se transmitir dois PER para o mesmo período de apuração, a empresa cancelou os pedidos de ressarcimento complementares e apresentou retificações para os PER inicialmente transmitidos. Aduz que as retificações pretendidas, no entanto, não foram admitidas, pois algumas aumentaram o valor do crédito pleiteado após 5 anos de sua constituição e outros pedidos de ressarcimento retificadores foram entregues após o início de procedimento fiscal para verificação da legitimidade do crédito. Ressalta, ainda, que, conforme apurou, não há crédito disponível para eventuais retificações.

Cientificada do Despacho Decisório em 20/02/2017, a contribuinte apresentou, em 21/03/2017, Manifestação de Inconformidade, na qual alega, em síntese, o seguinte.

Após uma breve descrição dos fatos, no tópico “A Origem dos Créditos em Questão”, alega que, como atestam as informações, documentos e registros contábeis constantes dos autos, os valores lançados a título de bens para revenda não correspondem ao preço cobrado pela Petrobrás na venda de GLP, mas sim ao frete suportado na sua aquisição.

Explica que a Petrobrás lhe vende o GLP a granel a preço FOB para que o retire da refinaria e o transporte até o seu estabelecimento. Diz que, alternativamente, o produto é entregue por meio de gasodutos, quando existentes. Esclarece que nas duas situações a Petrobrás calcula e recolhe contribuição para o PIS e a Cofins sobre a receita auferida às alíquotas majoradas de 10,2% e 47,4%, respectivamente.

Salienta que acondiciona o GLP adquirido em embalagens para consumo, isto é, em botijões ou cilindros transportáveis de 2 kg, 13 kg, 20 kg, 45 kg, 90 kg ou 190 kg, num processo que inclui a revisão e o teste das condições do recipiente, tais como estanqueidade, pintura, válvula de segurança, base e alça, além da colocação de lacres e cartelas, e os vende a distribuidores varejistas. Diz que, alternativamente, revende o gás diretamente aos clientes que consomem maior volume.

Ressalta que quando o GLP não lhe é entregue por gasoduto, contrata pessoas jurídicas residentes no Brasil para transportá-lo em caminhões-tanque do estabelecimento da Petrobrás até o seu estabelecimento, que lhe cobram fretes pelos serviços prestados e sobre as receitas auferidas calculam e recolhem o PIS e a Cofins às alíquotas de 1,65% e 7,6%, pois, dado o porte das transportadoras, elas estão obrigadas a apurar o IRPJ pela sistemática do lucro real.

Esclarece que as vendas de GLP que realiza são feitas a valor CIF, arcando com o encargo do frete (despesa operacional de venda) para o transporte do produto de seu estabelecimento até o estabelecimento do comprador. Pondere que também contrata pessoas jurídicas transportadoras residentes no Brasil, que recolhem o PIS e a Cofins pelas alíquotas básicas.

Reclama que a autoridade fiscal se equivocou ao supor que o frete por ela incorrido ao contratar terceiros para transportar o GLP da refinaria da Petrobrás até o seu estabelecimento não deveria ensejar crédito dessas contribuições, uma vez que tais serviços estão sujeitos à tributação normal do PIS/Cofins e não à tributação por alíquota concentrada, que é o caso apenas do GLP.

Entende que a discussão está restrita à possibilidade de se calcular e descontar créditos calculados somente sobre (i) fretes devidos pelo transporte do GLP adquirido até o seu estabelecimento e (ii) despesas de vendas com fretes incorridos para transportar o produto até o estabelecimento de seus clientes.

No tópico “As Razões de Mérito que Justificam a Reforma do Despacho Decisório”, faz um histórico da legislação que rege a tributação do PIS/Cofins sobre o GLP. Aduz que o artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, vigente desde julho de 2000, reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de GLP auferida por distribuidores e comerciantes varejistas. Afirma que, no período em análise, o PIS e a Cofins incidiram de forma monofásica sobre a receita da venda de GLP, cabendo à PETROBRÁS recolhê-las às alíquotas majoradas e aos demais agentes da cadeia de circulação do produto excluir as receitas auferidas com a venda de GLP das bases de cálculo das contribuições. Assevera que o produtor, o importador, o distribuidor e o comerciante varejista de GLP sujeitos ao lucro real devem apurar o PIS e a Cofins de maneira não cumulativa, deduzindo dos montantes encontrados os créditos previstos na legislação de regência.

Argumenta, no tópico “O Direito aos Créditos sobre Fretes na Venda do GLP (Despesa) é Incontestável”, que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10833, de 2003, admite o cálculo do crédito sobre o valor do frete nas operações de venda quando o encargo for assumido pelo comerciante ou fabricante. Ressalta que a incidência monofásica impede apenas o crédito do custo de aquisição da mercadoria ou insumo que tenha sido tributado de maneira mais gravosa na origem, não se aplicando tal restrição a despesas operacionais com a venda do produto. Alega que autoridade fiscal confundiu custo de aquisição com despesa operacional de venda, negando, equivocadamente, a sua pretensão.

Sustenta que dúvida não pode haver de que a regra do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 ampara sua pretensão, que contém apenas despesas com fretes em operações

de venda, seja na condição de comerciante, como sustentado no TVF, seja como estabelecimento industrial, uma vez que realiza operações de acondicionamento do GLP em botijões ou cilindros de 2 kg, 13 kg, 20 kg 45 kg, 90 kg ou 190 kg.

Afirma que a autoridade a quo ignora a jurisprudência administrativa, a qual admite o cálculo de crédito sobre as despesas com fretes na venda do produto.

No tópico “O Direito aos Créditos sobre Fretes no Transporte do GLP Adquirido (Custo)”, aduz que o fato de a receita de venda de GLP auferida pela Petrobrás estar sujeita à incidência monofásica das contribuições obstaculiza o crédito relativo ao valor despendido com a aquisição de GLP, mas não impede o desconto de crédito apurado sobre o valor do serviço de transporte desse bem até o seu estabelecimento quando efetuado por outra pessoa jurídica.

Alega que, embora o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não mencione o termo frete, de acordo como o art. 13 do Decreto-lei nº 1.598/77, o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda e de insumos destinados à fabricação compreenderá os de transporte até o estabelecimento dos contribuintes.

Sustenta que, ao vedar o cálculo de créditos sobre o GLP adquirido para revenda, a letra “b” do inciso I do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004, está se referindo apenas aos valores sobre os quais as contribuições incidiram às alíquotas do regime monofásico, mas não a todos os encargos tributados às alíquotas normais dos aludidos tributos que sejam apropriados ao custo de aquisição e de produção.

Salienta que, ainda que se pretenda lhe qualificar como mera comerciante, será permitido o crédito calculado sobre frete incorrido cobrado para transportar o GLP da refinaria até o seu estabelecimento por outras pessoas jurídicas.

Destaca que condiciona o GLP que adquire em botijões ou cilindros, ou seja, em embalagens para consumo, sendo, portanto, um estabelecimento industrial que tem o GLP como insumo empregado no processo industrial de acondicionamento, circunstância que lhe autoriza a usufruir dos créditos previstos no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, dentre os quais figura, sem restrição, o frete incorrido para transportar o GLP da refinaria até o seu estabelecimento (cita soluções de consulta e julgados do CARF).

Conclui que, seja na condição de sociedade empresária comercial, seja como estabelecimento industrial, a legislação de regência admite o desconto de créditos calculados sobre o custo incorrido com o frete na aquisição do GLP.

Requer a procedência da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Em decisão por unanimidade, a 3ª TURMA/ DRJ/09 votou para julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010, 2011

CREDITAMENTO SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE MERCADORIA SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de crédito de PIS/Pasep e de Cofins sobre o valor do frete na aquisição é admitida apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição do bem adquirido e a este está submetido como elemento acessório.

CREDITAMENTO SOBRE FRETE NA VENDA DE MERCADORIA SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins sobre o valor do frete suportado pelo vendedor no caso de revenda de produtos sujeitos à cobrança monofásica, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquira para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010, 2011

CREDITAMENTO SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE MERCADORIA SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de crédito de PIS/Pasep e de Cofins sobre o valor do frete na aquisição é admitida apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição do bem adquirido e a este está submetido como elemento acessório.

CREDITAMENTO SOBRE FRETE NA VENDA DE MERCADORIA SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins sobre o valor do frete suportado pelo vendedor no caso de revenda de produtos sujeitos à cobrança monofásica, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquira para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário no qual ratifica os argumentos trazidos em sede de Manifestação de Inconformidade e requer que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Aline Cardoso de Faria**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Não havendo questões preliminares a serem apreciadas passa-se à análise do mérito recursal.

I – Do mérito

A matéria versa sobre a (im)possibilidade de homologação de Pedido de Ressarcimento de nº 34633.87796.110712.1.1.11-4579, relativo a créditos de Cofins não cumulativa vinculados a receitas de vendas não tributadas no mercado interno do 4º trimestre de 2011.

Compulsando os autos, verifica-se que a controvérsia persiste sobre as glosas de créditos apurados sobre dois tipos distintos de despesas: i) frete na aquisição de GLP para revenda; e ii) frete na operação de venda de GLP.

A *priori*, cumpre esclarecer que consta no Contrato social da Recorrente que suas atividades contemplam:

- (a) o tratamento, acondicionamento, armazenamento, transporte, distribuição e comercialização de gás, especialmente gás liquefeito de petróleo;
- (b) a fabricação, comercialização, requalificação, recuperação e manutenção de tanques, reservatórios metálicos, vasos e recipientes de pressão, transportáveis e estacionários para gás, especialmente gás liquefeito de petróleo, válvulas, ferramentas, peças, equipamentos, sucatas metálicas, tintas, vernizes, esmaltes, laças e quaisquer itens desde que relacionados ao objeto social;
- (c) a montagem e desmontagem de instalações industriais para tubulações de fornecimento de gás, especialmente gás liquefeito de petróleo, gás natural, gases industriais e energias renováveis; (d) a assistência técnica e manutenção preventiva e corretiva em instalações de gás, especialmente gás liquefeito de petróleo; (e) a importação de produtos, insumos, aparelhos ou equipamentos relacionados ao objeto social; (f) o exercício de outras atividades correlatas relacionadas ao objeto social; e (g) participação no capital social de outras sociedades".

Isto posto, a Recorrente alega que é estabelecimento industrial, sendo o GLP utilizado como insumo empregado no seu processo industrial de acondicionamento. Entende, assim, que desenvolve atividade de natureza industrial, ainda que de modo não preponderante. Argumenta que realiza as atividades de fabricação (transformação) de botijões, envasilhamento (acondicionamento) do GLP e restauração (recondicionamento) dos botijões e outros vasilhames.

Entretanto o entendimento da Recorrente não merece acolhida.

Neste aspecto, o Decreto nº 7.212 (RIPI), de 2010, ao especificar quais operações se caracterizam como industriais, menciona de modo expresso que à atividade de acondicionamento que atenda a exigências técnicas ou a enunciados normativos não se aplica o conceito de industrialização.

Nesse mesmo sentido, consoante apurado pela fiscalização, a Resolução nº 15/2005 (artigos 17 e 18), editada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), agência competente para definir as exigências técnicas e regular as atividades que integram a indústria de petróleo, gás natural e biocombustíveis no país, deixa claro que a atividade do distribuidor é diversa da do produtor.

Para elucidar este ponto, cumpre reproduzir o seguinte trecho extraído do Acórdão recorrido:

(...) a legislação é bastante clara em determinar que a atividade de distribuição de GLP não se enquadra como industrial. Isso porque a atividade de recondicionamento

dos recipientes de GLP e o processo de envasamento são ambas determinações técnicas da ANP. O RIPI, ao especificar quais operações se caracterizam como industriais, determina que não se aplica o conceito de industrialização à atividade de acondicionamento que atenda a exigências técnicas ou a enunciados normativos.

Oportuno salientar que os artigos 4º, IV, e 6º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212, de 2010) expressamente excluem da definição legal de industrialização a alteração da apresentação do produto consistente no acondicionamento destinado ao transporte da mercadoria. As normas da ANP, invocadas pela fiscalização e pela defesa, revelam que o acondicionamento e o seu regramento têm por escopo a garantia da segurança e da qualidade dos recipientes transportáveis de GLP, deixando clara a distinção entre aquele que produz e aquele que só distribui o GLP e para tanto o acondiciona para o transporte em recipientes. Não há aperfeiçoamento para o consumo, mas apenas o atendimento de demandas técnicas e legais para o transporte. (Grifos nossos).

Portanto, não pairam dúvidas que a atividade de distribuição de GLP (compreendido o recondicionamento dos recipientes de GLP e o processo de envasamento – exigência determinada pela ANP) não se encaixa na definição legal de industrialização.

Tal conclusão fica bastante evidente em diversos pontos do Acórdão recorrido, vez que a Recorrente não pode ser enquadrada como industrial nos termos da legislação do IPI, conforme impõe o artigo 8º do RIPI:

Art. 8 o Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Feitos estes esclarecimentos, resta claro que a atividade da empresa de distribuição de gás é comercial (e não industrial), de modo que o ordenamento legal a ser aplicado à empresa deve obedecer a essa atividade. Por conseguinte, não existe a possibilidade de apuração de créditos sobre insumos (bens e serviços).

Isto posto, passa-se à análise das glosas sobre frete na aquisição para revenda de GLP e de frete na operação de venda de GLP.

I. 1 – Das glosas sobre frete na aquisição de GLP para revenda

A Recorrente esclarece que as despesas glosadas neste tópico correspondem a fretes incorridos com o transporte de GLP realizado por empresas especializadas nessa atividade do estabelecimento do fornecedor até o seu estabelecimento, denominado frete primário, relativo a produtos comprados.

Segundo a Recorrente, a atividade de transporte é operacionalizada da seguinte forma:

(...) a RECORRENTE compra GLP da PETROBRAS, que o vende a granel a preço FOB, ou, quando existem meios físicos para tal, o entrega por meio de gasodutos, sendo que, na primeira hipótese, cabe à própria RECORRENTE retirar o produto da refinaria daquela companhia e promover, às suas expensas, o transporte até o seu estabelecimento.

(...)

4.1.3. Quando o produto não é entregue pela PETROBRAS por gasoduto, a RECORRENTE contrata pessoas jurídicas residentes no Brasil para transportá-lo em

caminhões-tanques do estabelecimento da Petrobrás até o seu próprio estabelecimento, realizando o denominado no jargão dos que desempenham essa atividade econômica de frete primário.

Desta feita, a Recorrente calcula e desconta na apuração da contribuição para o PIS e da COFINS créditos sobre fretes pelo transporte do GLP adquirido até o seu estabelecimento e as despesas operacionais de vendas com fretes incorridas para transportar o produto vendido até o estabelecimento dos seus clientes, pois tais direitos, ao contrário do afirmado nos acórdãos recorridos, advêm da própria sistemática legal das apurações não-cumulativas desses tributos.

Argumenta que o direito de calcular créditos de PIS e Cofins sobre os valores pagos a título de frete é incontestável e advém do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Consoante abordado no introito do presente voto, a atividade da Recorrente não se enquadra como de produção de bens, mas de comercialização do GLP. Desse modo, no caso de revenda, não há que se falar em insumo, não sendo passível o respectivo aproveitamento de crédito a esse título com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Pelo exposto, não há reforma a ser feita no Acórdão recorrido.

I.2 – Das glosas sobre frete na operação de venda de GLP

Segundo a fiscalização, os créditos glosados neste tópico se referem àqueles que foram apurados sobre despesas na contratação de serviços de frete na atividade de revenda de GLP pela distribuidora.

A DRJ manteve a glosa sob o entendimento de que às hipóteses do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. e da Lei nº 10.833, de 2003 (bens para revenda), há exceções em relação ao direito ao creditamento:

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)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

De acordo com a letra “b” do inciso I do art. 3º das leis citadas, o GLP é uma das exceções quanto ao creditamento uma vez que é citado no § 1º do art. 2º de ambas as leis:

Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

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

...

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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

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

Lado outro, a Recorrente esclarece que as despesas glosadas neste tópico correspondem a fretes incorridos com o transporte de GLP, também realizado por terceiros, do seu estabelecimento até o estabelecimento dos seus clientes (frete relativo à entrega de produtos vendidos).

Sustenta que o direito de descontar créditos sobre os valores dos fretes vinculados às operações de venda do produto (GLP) lhe é assegurado na forma do inciso I do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001. Afirma que o fato de a alíquota da contribuição para o PIS e da COFINS incidente sobre a receita bruta da venda do GLP ter sido reduzida a zero não impede o aproveitamento dos créditos em questão, garantido que passou a ser pelo artigo 16 da MP nº 206/2004.

Argumenta que o direito de calcular créditos de PIS e Cofins sobre os valores pagos a título de frete é incontestável e advém do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 que ampara sua pretensão aos créditos registrados na Linha 07 das Fichas 6-A e 16A do DACON, que contém apenas despesas com fretes em operações de venda, como reconhecido nos presentes autos, seja a Recorrente considerada comerciante, seja ela industrial.

Com efeito, a jurisprudência do Carf possui diversos precedentes que vão ao encontro do postulado pela Recorrente. De tal modo que é reconhecido 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.

Nesse sentido, abaixo segue transcrita a ementa do Acórdão nº 3201-009.335:

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.

Diante do exposto, deve o Acórdão recorrido ser reformado para reconhecer o direito ao creditamento das operações de frete de venda de GLP.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre os dispêndios com frete na venda de GLP.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, redator designado

Em que pese os fundamentos expostos pela i. Relatora, dirijo em relação à possibilidade de desconto de crédito da Cofins não cumulativa em relação a despesas com frete na venda de gás liquefeito de petróleo (GLP).

A autoridade fiscal glosou os mencionados créditos com base na seguinte fundamentação:

Conforme art. 3º, IX, c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003, a pessoa jurídica pode descontar créditos em relação às despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda, apenas nos casos dos incisos I e II deste artigo:

[...] a norma permite o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação [...] ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

[...]

Desta forma, a empresa poderá calcular crédito decorrente de armazenagem e frete decorrente de venda, desde que não seja decorrente de revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica da contribuição, dentre os quais o GLP.

A ora recorrente apresentou manifestação de inconformidade, mas o acórdão recorrido manteve o entendimento da autoridade que analisou o direito creditório. Irresignada, a recorrente apresentou recurso voluntário, em que aduz que:

1. No regime de tributação concentrada (monofásica), o que está reduzida a zero é a alíquota da contribuição incidente sobre a receita bruta de venda do produto e, como não se ignora, frete incorrido em operação de venda é despesa de venda e não receita, razão pela qual o prestador do serviço de transporte paga a contribuição para o PIS e a COFINS sobre a receita bruta que auferir e o tomador dos serviços, no caso, a recorrente, calcula e aproveita crédito sobre essas despesas;
2. A jurisprudência administrativa da 3ª Turma da CSRF reconhece o direito ao desconto de créditos em relação às despesas de frete na venda de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica);

No entanto, não assiste razão à recorrente. Vejamos.

A recorrente é pessoa jurídica que atua no ramo de distribuição e comércio de gás, especialmente o gás liquefeito de petróleo (GLP), sujeito à incidência concentrada (monofásica) da Contribuição para o PIS e da Cofins, devidas pelo produtor e pelo importador, conforme art. 4º da Lei nº 9.718/98.

No caso de venda de GLP por distribuidores ou comerciantes varejistas, como é o caso da recorrente, a alíquota das contribuições fica reduzida a zero, conforme previsto pelo inciso I do art. 42 da Medida Provisória (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;

O crédito sob discussão é vindicado com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõem:

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.

O dispositivo, ao permitir o creditamento com despesas com frete na operação de venda, faz remissão expressa aos incisos I e II do mesmo artigo. O inciso II trata de insumos, o que não é o caso aqui, mas é pertinente examinar a redação do inciso I, em especial da sua alínea 'b':

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

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**; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

O inciso I do §1º do art. 2º menciona exatamente o GLP, produto comercializado pela recorrente.

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: (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)

Assim, embora o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 preveja o direito de crédito na revenda de bens, tal direito não se estende às mercadorias expressamente excepcionadas pelo legislador, como ocorre com o GLP.

Dessa forma, o inciso IX do mesmo art. 3º, ao fazer remissão ao inciso I, 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, o GLP comercializado pela recorrente.

Em outras palavras, ainda que haja direito de crédito sobre despesas com frete nas operações de revenda de bens, esse direito não alcança as exceções do inciso I. Entendimento contrário implicaria tornar inócuo o limitador existente ao final da redação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Também é nesse sentido o entendimento constante da Solução de Divergência COSIT nº 2/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep:

[...]

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.

Em recente decisão envolvendo a recorrente, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais assim decidiu, por unanimidade:

Acórdão 9303-017.207, de 26/02/2026, Rel. Cons. Denise Madalena Green

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

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).

Ademais, diferentemente do que alega a recorrente, assim vem decidindo, por unanimidade, o mencionado colegiado.

Acórdão 9303-015.955, de 12/09/2024, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/05/2007, 01/08/2007 a 31/12/2007

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).

Acórdão 9303-016.186, de 10/10/2024, Rel. Cons. Vinicius Guimarães

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010

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 9303-015.324, de 11/06/2024, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2005

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. VEDAÇÕES LEGAIS.

Para o distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não está prevista 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.

Assim, voto por manter a glosa de créditos apurados sobre as despesas com serviços de frete na venda de GLP.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha