



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18347.720003/2014-11
ACÓRDÃO	9303-016.217 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	21 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL SUPERGASBRAS ENERGIA LTDA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009, 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) (Acórdão nº 9303-014.723).

FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Foi afirmado pelo STJ (Tema Repetitivo 1.093), que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (casos de monofasia e substituição tributária). Assim, os componentes do custo de aquisição, tais como frete e seguro, quando atrelados a bens sujeitos à tributação monofásica, não podem gerar créditos (EDcl no REsp nº 1.895.255/RS) (Acórdão nº 9303-014.723)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009, 2010

PIS. DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se ao lançamento à título de contribuição para o PIS/Pasep, o disposto em relação à COFINS, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 21 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-012.341**, de 21 de março de 2023 (fls.522/528), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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

Ano-calendário: 2009, 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 dispõe as Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2009, 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 dispõe as Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Consta do dispositivo do Acórdão:

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 Júnior.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

No seu Recurso Especial (fls. 530/545), ao qual foi dado seguimento (fls. 549/553), a Procuradoria da Fazenda Nacional contesta o direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes e armazenagem, incorridos na revenda de produtos sujeitos ao sistema de tributação concentrada. Para tanto, indica como paradigma os Acórdãos 9303-007.767 e 3401-009.194.

A PGFN defende que “em relação ao crédito referente a frete na operação de venda, tratado no inciso IX do art. 3º e art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, a autoridade administrativa concluiu pela impossibilidade de seu aproveitamento, em face do disposto no art. 3º, inciso I, alínea “b”, da mesma lei”.

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls.599/628), a qual pugna pela manutenção dos créditos referente aos custos com fretes e de armazenagem, incorridos na revenda de GLP, independentemente de o produto transportado ter se submetido à incidência concentrada na origem.

Recurso Especial do Contribuinte

A contribuinte também se insurgiu contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência (fls.561/588), suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente ao direito à tomada de créditos sobre o **frete de aquisição do GLP (frete primário)**. Indica como paradigma o **Acórdão nº 3401-009.195**.

Cotejados os fatos, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao recurso (fls.632/636).

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls.638/644), a qual requer a negativa do provimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise dos Recursos Especiais interpostos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, e atende aos demais requisitos estabelecidos no art. 118 e seguintes, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF. É o que passa a demonstrar.

Cotejando a decisão recorrida e os **Acórdãos 9303-007.767 e 3401-009.194**, resta evidente a similitude fática e a divergência interpretativa em relação aos artigos 3º, inciso IX, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, visto que a decisão recorrida admite o creditamento das despesas com frete incorridas na revenda de produtos sujeitos ao sistema de tributação concentrada de PIS/COFINS e os paradigmas rejeitaram tal hipótese de creditamento.

Em resumo, ao interpretar o artigo 3º, inciso IX, das Leis de Regência, a decisão concluiu que: *“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”*.

Já o **Acórdão nº 9303-007.767**, ao interpretar o artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, e apoiando-se na Solução de Consulta Cosit nº 02/2017, concluiu que o dispositivo permite apurar créditos sobre a fretes pagos na operação de revenda de mercadorias conforme previsto no inciso I, porém, esse inciso exclui a revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O Acórdão indicado como paradigma nº 9303-007.767 está assim ementado:

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 1, 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 existo 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).

Ainda, cotejando o segundo acórdão indicado como paradigma nº **3401-009.194**, a similitude fática é ainda mais evidente, levando em consideração tratar-se de processo de interesse da própria contribuinte. Naquela oportunidade, o Colegiado decidiu por manter a glosa, tendo como fundamento de que *“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, por expressa exclusão legal”*.

O Acórdão nº 3401-009.194 recebeu a seguinte ementa:

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. E 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 vendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por expressa exclusão lega.

Assim, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e passo de plano ao mérito.

II – Do mérito:

A matéria trazida pela Fazenda Nacional foi recentemente enfrentada por esta 3ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9303-014.723, de 11/03/2024, em processo envolvendo a mesma contribuinte, onde restou decidido, por unanimidade de votos, que: **“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)”**.

Oportuna a transcrição da ementa:

Processo nº 13603.720646/2009-14

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-014.723 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 11 de março de 2024

Recorrentes FAZENDA NACIONAL SUPERGASBRAS ENERGIA LTDA.

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

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).

FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Foi afirmado pelo STJ (Tema Repetitivo 1.093), que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (casos de monofasia e substituição tributária).

Assim, os componentes do custo de aquisição, tais como frete e seguro, quando atrelados a bens sujeitos à tributação monofásica, não podem gerar créditos(EDcl no REsp nº 1.895.255/RS).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte, e por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial oposto pela Fazenda Nacional.

Dada a sua imprescindibilidade para a conclusão da questão, repito os fundamentos lá expostos, e os como razão de decidir, *in verbis*:

No mérito, discute-se o direito ao crédito PIS/Cofins relativo aos gastos com fretes nas vendas de gás liquefeito de petróleo – GLP por uma distribuidora de combustíveis.

Nos termos do Recurso Voluntário (fls. 302):

3. A Estrutura da Operação com o GLP Mantida entre a RECORRENTE e a PETROBRAS.

3.1. ... a RECORRENTE ... (i) compra GLP a granel da PETROBRAS e (ii) o vende a granel a preço FOB, ou, quando existem meios físicos para tal, o entrega por meio de gasodutos.

(...)

3.1.3. Nas duas situações a PETROBRAS calcula e recolhe a contribuição para o PIS e a COFINS sobre a receita auferida às alíquotas majoradas de 10,2 % e 47,4 %.

3.1.4. A RECORRENTE, por seu turno:

(i) condiciona 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 também 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, e(ii) o vende assim acondicionado, a distribuidores varejistas, ou o revende diretamente a clientes que consomem maior volume.

(...)

3.1.6. As vendas de GLP nas duas situações narradas no subitem 3.1.4 acima são feitas pela RECORRENTE a valor CIF, arcando ela própria com o encargo do frete (despesa operacional de venda) pelo transporte do produto do seu estabelecimento até o estabelecimento do comprador.

3.1.6.1. Para tal a RECORRENTE também contrata pessoas jurídicas transportadoras residentes no Brasil, que recolhem a contribuição para o PIS e a COFINS incidentes sobre as receitas auferidas nessa atividade às ali quotas de 1,65 % e 7,6 %. (grifou-se).

Esta matéria é bastante controvertida, tendo sido as decisões mais recentes desta 3ª Turma da CSRF pelo não reconhecimento do direito ao crédito, conforme Acórdão nº 9303-013.927, de 11/04/2023, de relatoria do ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan:

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. VEDAÇÕES LEGAIS.

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

O crédito sobre fretes na operação de venda está previsto (“em abstrato”, conforme pontuado pelo Conselheiro Rosaldo) no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003(também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei):

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 “caso do Inciso I” é o da revenda de mercadorias, na qual o direito ao creditamento comporta exceções:

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; (grifou-se).

Dentre esta exceções está o GLP, sujeito à tributação concentrada (monofásica) nos fabricantes e importadores, conforme previsto na Lei nº 10.833/2003:

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:

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;

As revendas de GLP são tributadas à alíquota zero, conforme art. 42 da MP nº 2.158-35/2001:

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

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

Como bem pontuado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão citado, “Há que se indagar, portanto, a razão de existir do limitador ao final do texto normativo do inciso IX, buscando dar-lhe eficácia”.

Defende-se que as remissões feitas ao Inciso I e II, no Inciso IX, serviriam apenas para fazer referência aos casos de comercialização e industrialização,

respectivamente, interpretação esta que, no entendimento do Conselheiro Rosaldo Trevisan, as tornaria “inócuas”:

Assim, a remissão do inciso IX do art. 3º ao inciso I do mesmo artigo da lei objetiva (sob pena de ser inócuo esse excerto da disposição normativa) restringir o direito ao crédito às hipóteses permitidas no inciso I, entre as quais não está a referente a revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tratada na Lei 10.147/2000 e alterações posteriores. (grifou-se).

Esta também foi a interpretação da Cosit na Solução de Divergência nº 2/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

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

Transcreve-se aqui os fundamentos daquela Solução de Divergência, relativas às remissões do Inciso IX:

10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.

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

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

Cabe aqui também citar as fundamentações do Acórdão nº 9303-007.767, de 11/12/2018, de relatoria do ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

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

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

No trabalho de interpretação, temos que partir do princípio de que a lei não contém palavras inúteis (sabemos que algumas as têm, mas, só esgotados todos os métodos interpretativos pode-se chegar a esta conclusão). Comparemos (como fez a PGFN) a redação que seria “bastante” – se o creditamento simplesmente fosse permitido, em todos os casos, e como ela positivou-se:

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

.....

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

Ora, “nos casos ...”, quando se trata da concessão de um direito creditório, penso deva ser interpretado literalmente, como uma restrição, com bem mais “probabilidade” a dizer ao intérprete que olhe para aqueles incisos para delimitar o alcance do direito conferido. Indo além, entendo eu que não poderia haver qualquer direito ao creditamento nas etapas posteriores àquela em que a tributação é concentrada (nos fabricantes e importadores).

O objetivo principal desta técnica é o mesmo da substituição tributária “para a frente”, bastante adotada pelo ICMS (até o foi para as contribuições, em alguns casos), que é o de facilitar a arrecadação e a fiscalização, em cadeias nas quais há poucos produtores/importadores, diversos distribuidores e inúmeros varejistas, como é o caso dos combustíveis e dos medicamentos. Que estes revendedores não possam tomar créditos sobre os produtos comercializados é mais que óbvio, e isto

nem mais se discute, mas possibilitar que eles o façam sobre despesas tais como frete e armazenagem leva à necessidade de que se fiscalize, da mesma forma, toda a cadeia, subvertendo a lógica buscada pelo legislador que concebeu a tributação concentrada(termo mais tecnicamente apropriado que “monofásica”, já que as operações subseqüentes são tributadas, ainda que à alíquota zero). (grifou-se).

Mais que pertinentes estas considerações sobre a lógica da tributação monofásica, na qual descabe a apropriação de qualquer crédito, por parte dos revendedores.

Não por outro motivo que foram “excluídas do modelo” da não cumulatividade, conforme está na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003:

DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária, as referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (grifou-se).

Esta “exclusão do modelo” é pacificamente reconhecida pelo STJ, no Tema Repetitivo 1.093, em diversas decisões citadas pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan (REsp nº 1.894.741/RS e REsp nº 1.895.525/RS, ambos transitados em julgado – assim, vinculantes), nas quais foi fixada a seguinte tese:

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

constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica. (grifou-se).

Nestas decisões estavam em análise os créditos na aquisição destes bens, mas a lógica de tributação monofásica foi a razão de decidir, conforme se vê na ementa do REsp nº 1.895.255/RS, no qual a recorrente é de uma distribuidora de combustíveis (COMÉRCIO E TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS POLLON):

8. Em todos os casos analisados (cadeia de bebidas, setor farmacêutico, setor de autopeças), a autorização para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, além de comprometer a arrecadação da cadeia, colocaria a Administração Tributária e o fabricante trabalhando quase que exclusivamente para financiar o revendedor, contrariando o art. 37, caput, da CF/88 -princípio da eficiência da administração pública - e também o objetivo de neutralidade econômica que é o componente principal do princípio da não cumulatividade. Ou seja, é justamente o creditamento que violaria o princípio da não cumulatividade. (grifou-se).

Diante do exposto, deve ser dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

III – Da admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, e atende aos demais requisitos estabelecidos no art. 118 e seguintes, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF. É o que passa a demonstrar.

Quanto ao direito à tomada de créditos sobre o **frete de aquisição do GLP (frete primário)**, cotejando a decisão recorrida e o **Acórdão nº 3401-009.195**, resta evidente a similitude fática e a divergência interpretativa em relação ao **inciso II do art. 3º das Leis de Regência**, porquanto a decisão recorrida defendeu que não há direito ao crédito sobre o frete para transporte na aquisição de GLP, o paradigma, em sentido contrário, entendeu que basta que a despesa tenha sido suportada pelo contribuinte, independentemente do regime de tributação do produto transportado, para que se lhe assegure o direito ao creditamento.

No caso, a decisão recorrida (voto vencido) defendeu que a atividade desenvolvida pelo contribuinte - comercialização de GLP, como distribuidora - enquadra-se nas exceções legalmente impostas pela legislação no que concerne à concessão de direito de créditos das contribuições PIS/COFINS, merecendo manter-se híguas as glosas dos créditos com as despesas de frete na aquisição de produto.

Em sentido oposto decidiu o Acórdão nº 3401-009.195, indicado como paradigma, em que no voto condutor da decisão para a matéria (vencido), no que se refere ao direito de crédito sobre as despesas de frete quando os produtos/insumos adquiridos não estão sujeitos à tributação ou a alíquota aplicável é zero, sustentou que há direito a crédito quando as despesas forem suportadas pelo pleiteante e estejam sujeitas à tributação.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-009.195 está assim ementado:

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

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. E 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 vendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por expressa exclusão legal.

Dessa forma, uma vez preenchidos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, deve ser conhecido o Recurso Especial do contribuinte.

IV – Do mérito:

Em relação a controvérsia quanto à possibilidade ou não da recorrente, na condição de atacadista de GLP (gás liquefeito de petróleo), se aproveitar de crédito de PIS e COFINS, no regime da não cumulatividade, calculados sobre fretes incorridos nas operações de compra do GLP

para revenda, também foi enfrentada no Acórdão nº 9303-014.723, já citado acima, em processo envolvendo a mesma recorrente, cujos fundamentos, como coerência, peço vênha para adotar como razões de decidir, *in verbis*:

A tributação deste produto é concentrada (monofásica) nos fabricantes e importadores, conforme previsto na Lei nº 10.833/2003:

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:*

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;

Sendo a tributação concentrada nos fabricantes e importadores, na aquisição do GLP para revenda é vedado o direito ao aproveitamento do crédito pelo distribuidor na mesma Lei nº 10.833/2003:

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:

(...)

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

Esta vedação, no que tange ao valor do bem adquirido, não se discute. O que está em discussão é o aproveitamento do crédito relativo aos gastos com os fretes (pagos “por fora”, a transportadoras pessoas jurídicas) nestas aquisições.

Nos termos do Recurso Voluntário (fls. 302):

3. A Estrutura da Operação com o GLP Mantida entre a RECORRENTE e a PETROBRAS.

3.1. ... a RECORRENTE ... (i) compra GLP a granel da PETROBRAS e (ii) o vende a granel a preço FOB, ou, quando existem meios físicos para tal, o entrega por meio de gasodutos.

3.1.2. 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.

3.1.3. Nas duas situações a PETROBRAS calcula e recolhe a contribuição para o PIS e a COFINS sobre a receita auferida às alíquotas majoradas de 10,2% e 47,4%.

3.1.4. A RECORRENTE, por seu turno:

(i) condiciona 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 também 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, e

(ii) o vende assim acondicionado, a distribuidores varejistas, ou o revende diretamente a clientes que consomem maior volume. (grifou-se).

Quanto aos fretes na aquisição de insumos desonerados das contribuições (tributados à alíquota zero ou com suspensão), está pacificado nesta Turma o reconhecimento do direito ao crédito, se o frete for tributado, ainda que isoladamente, conforme Acórdão nº 9303-014.189, de 20/07/2023, de relatoria da ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (grifou-se).

Todas estas decisões contemplam a aquisição de insumos, para os quais o crédito está previsto no Inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

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; (grifou-se).

Sem o frete o insumo não chega até o estabelecimento industrial, sendo, portanto, necessário ao processo produtivo.

Aqui, a atividade da SUPERGASBRAS é de revenda, estando o direito ao crédito previsto no Inciso I do mesmo artigo 3º, com restrições, conforme já visto.

A SUPERGASBRAS afirma que também realiza operações de industrialização, alega que isso ocorre nas operações em que envasa o GLP e revende em garrafas.

No Acórdão de Manifestação de Inconformidade (fls. 286), a DRJ/Belo Horizonte afastou esta alegação, com base na legislação do IPI:

Primeiramente observa-se que conforme acentua o TVF, “no sítio da Agência Nacional de Petróleo (<http://www.anp.gov.br>) consta que a SHV é **distribuidora de gás liquefeito do petróleo – GLP**” (fl. 213). Não obstante, para uma melhor compreensão da questão em pauta, **tomando-se emprestado o conceito de industrialização do IPI**, contido no art. 4º, do Regulamento deste imposto, forçosamente também se deve tomar emprestado o conceito de estabelecimento industrial daquele mesmo imposto; assim, tendo em vista os termos da disposição contida no art. 3º, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, c/c o art. 8º, do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 (mantida no art. 8º, do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010) – segundo os quais **somente se considera estabelecimento industrial aquele que executa operações de que resulte produto tributado –**, as **distribuidoras de GLP não são industriais, porquanto os produtos derivados de petróleo não são tributados pelo IPI** por gozarem de imunidade ao pagamento do tributo, forma do art. 155, §3º, da Constituição Federal. (grifou-se).

Ao GLP corresponde a notação “NT” na TIPI (Código 2711.19.10), assim, à vista da legislação do IPI, o estabelecimento não pode ser considerado industrial, conforme art.

8º do RIPI/2002:

Art. 8º 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). (grifou-se).

A legislação do IPI é aplicável à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, para definir o que é “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” ??

Bastante discutível este “empréstimo”, mas, no caso sob análise, o foco é outro: a tributação monofásica. Nela não se pode admitir qualquer direito a crédito nas operações seguintes. Como bem colocado na ementa do acórdão da DRJ/Belo Horizonte, já aqui transcrito, “Admitir o creditamento seria contrariar em sua essência a lógica da tributação monofásica” Quando o GLP é utilizado como insumo para aquecimento de caldeiras, na produção de um metal, por exemplo, não sujeito à tributação monofásica, há o direito ao crédito, pois necessário ao processo produtivo.

Mas, aqui, se está “usando GLP para produzir GLP”.

No Acórdão 9303-007.767, de 11/12/2018, de Relatoria do ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, discutiu-se o creditamento sobre fretes nas vendas, mas também aqui é pertinente a citação da preciosa análise da lógica desta vedação “absoluta”:

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

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

Assim, seja como comerciante a granel, seja como comerciante em garrafões, não há o direito ao crédito sobre fretes nas aquisições de GLP da PETROBRAS.

Nos Embargos de Declaração opostos pelo COMÉRCIO E TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS POLLON, no REsp nº 1.895.255/RS (Tema Repetitivo 1.093, vinculante), isto fica claríssimo:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL REPETITIVO.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Foi afirmado por esta Corte com veemência que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v. g. casos de monofasia e substituição tributária).

2. O conceito de “custo de aquisição”, além de já estar legalmente consolidado e determinado há pelo menos quatro décadas na legislação do Imposto de Renda (art.

13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) é aquele sabidamente utilizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB para calcular os créditos em questão, consoante o art. 167, da Instrução Normativa RFB Nº 1.911/2019.

3. Reitera-se que **os componentes do custo de aquisição, tais como frete e seguro, quando atrelados a bens sujeitos à tributação monofásica, não podem gerar créditos**, conforme a tese 1 do repetitivo.

(EDcl no REsp nº 1.895.255/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe: 08/11/2022) (grifou-se).

Ora, levando em consideração que a recorrente tem como atividade econômica preponderante o **comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo (GLP)**, conforme consta no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, sob o **código 46.82-6-00**, e a previsão contida na alínea "b" do inciso I do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que expressamente dispõe que não se pode calcular créditos sobre os custos de compra para revenda de GLP, é forçoso que se entenda esta vedação também abrange o frete incorrido nesta operação, uma vez que compõe o custo de aquisição do GLP.

Portanto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte.

V- Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para no mérito dar provimento. Em relação ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, voto por conhecer do recurso, para no mérito negar provimento.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green