ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10183.721769/2010-06

CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10183.721769/2010-06
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-003.140 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de abril de 2016
Matéria	PIS-COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente	IDAZA DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

RECEITA DA REVENDA ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO CARBURANTE. INCIDÊNCIA CONCENTRADA NO DISTRIBUIDOR. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime de cobrança concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita na revenda de Álcool Etílico Hidratado Carburante (AEHC), auferida pelo distribuidor, é assegurado o direito de apropriação dos créditos do regime não cumulativo somente se o contribuinte comprova a realização do gasto que permite apropriação de créditos.

RECEITA BRUTA REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. INCIDÊNCIA CONCENTRADA NO PRODUTOR. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS PELO DISTRIBUIDOR. POSSIBILIDADE.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

É permitido o desconto de créditos da não-cumulatividade vinculados à receita auferida pelo distribuidor ou varejista na venda de combustíveis sujeitos ao regime de cobrança concentrada no produtor ou importador (regime monofásico), observadas os limites e restrições legais, especialmente a de que trata a alínea "b" do inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, conforme Solução de Consulta Cosit nº 218/2014.

ATIVIDADES MISTAS. CRITÉRIOS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO DIRETA OU RATEIO PROPORCIONAL.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

2. No caso de custos, despesas e encargos vinculados a receitas submetidas a regimes de incidência cumulativa e não cumulativa, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

DÉBITO TRIBUTÁRIO LANÇADO. COMPROVADO A EXTINÇÃO MEDIANTE PAGAMENTO. EXCLUSÃO DAS AUTUAÇÕES. POSSIBILIDADE.

Excluem-se da autuação os valores dos débitos tributários extintos por pagamentos devidamente comprovados nos autos pela autuada e confirmado pela fiscalização.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

RECEITA DA REVENDA ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO CARBURANTE. INCIDÊNCIA CONCENTRADA NO DISTRIBUIDOR. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime de cobrança concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita na revenda de Álcool Etílico Hidratado Carburante (AEHC), auferida pelo distribuidor, é assegurado o direito de apropriação dos créditos do regime não cumulativo somente se o contribuinte comprova a realização do gasto que permite apropriação de créditos.

RECEITA BRUTA REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. INCIDÊNCIA CONCENTRADA NO PRODUTOR. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS PELO DISTRIBUIDOR. POSSIBILIDADE.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

É permitido o desconto de créditos da não-cumulatividade vinculados à receita auferida pelo distribuidor ou varejista na venda de combustíveis sujeitos ao regime de cobrança concentrada no produtor ou importador (regime monofásico), observadas os limites e restrições legais, especialmente a de que trata a alínea "b" do inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, conforme Solução de Consulta Cosit nº 218/2014.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ATIVIDADES MISTAS. CRITÉRIOS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

1. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

2. No caso de custos, despesas e encargos vinculados a receitas submetidas a regimes de incidência cumulativa e não cumulativa, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

DÉBITO TRIBUTÁRIO LANÇADO. COMPROVADO A EXTINÇÃO MEDIANTE PAGAMENTO. EXCLUSÃO DAS AUTUAÇÕES. POSSIBILIDADE.

Excluem-se da autuação os valores dos débitos tributários lançados extintos por pagamentos devidamente comprovados nos autos pela autuada e confirmado pela fiscalização.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. ADEQUADA CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. PLENO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO E DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Não é passível de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, o auto de infração que atende todos os requisitos materiais e formais, incluindo correta capitulação legal da infração e adequada descrição dos fatos.

2. Se o contribuinte revela conhecer plenamente as infrações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo as questões preliminares e as de mérito, não cabe a nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa e ofensa aos princípios do contraditório e do amplo direito de defesa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) reconhecer o direito de crédito para a receita de revenda de gasolina e óleo diesel nos períodos de janeiro/2006 a abril/2008, junho/2008 a março/2009, junho/2009 a dezembro/2009; (ii) e da receita de revenda de álcool para fins carburantes (linha AEHC do demonstrativo) nos períodos de outubro/2008 a março/2009,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

junho/2009 a dezembro/2009; e (iii) excluir das autuações os débitos correspondentes aos meses de janeiro de 2006 a setembro 2008 calculados sobre a receita bruta mensal de revenda de álcool para fins carburantes (linha AEHC). Vencido o Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que provia o Recurso apenas para o item (iii) acima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

(assinado digitalmente)
Paulo Guilherme Déroulède

Redator designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório contido na decisão de primeiro grau, que segue integralmente transcrito:

> *A contribuinte acima identificada foi autuada conforme autos de infração relativamente à Cofins e à contribuição para o PIS/Pasep.*
>
> *Conforme consta nos demonstrativos dos autos de infração, as infrações foram:*
>
> *001 – Falta/insuficiência de recolhimento de Cofins e contribuição para o PIS/Pasep relativas às vendas de álcool carburante sujeitas a alíquotas diferenciadas, durante todos os meses dos anos-calendário 2006 a 2009;*
>
> *002 – Falta/insuficiência de recolhimento de Cofins e contribuição para o PIS/Pasep relativas à incidência não cumulativa nos meses de maio e novembro de 2006, março, abril e junho a dezembro de 2007, janeiro a julho e outubro de 2008.*
>
> *Os valores lançados estão demonstrados às f. 04 a 75. O total do crédito tributário lançado foi de R$ 2.001.882,32 (PIS/Pasep) e R$ 9.223.735,57 (Cofins), incluídos os juros moratórios calculados até 29 de outubro de 2010.*
>
> *A ciência quanto aos autos de infração ocorreu em 17 de novembro de 2010, conforme Aviso de Recebimento acostado à f. 260.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em 15 de dezembro de 2010, foi protocolada a impugnação de f. 279 a 299, na qual, foi alegado, em apertada síntese, que:

a) em momento algum houve exclusão do ICMS da base de incidência do PIS/COFINS;

b) os lançamentos são nulos, por ausência da precisa indicação do dispositivo legal violado, conforme doutrina e jurisprudência colacionadas;

b.1) indicam-se como violados os art. 1º da LC n. 70/91 (sequer aplicável ao período fiscalizado); os artigos 1º, 2º, 3º e 5°, todos da Lei n. 9.718/98; os artigos 1º, 2º (e seu § 1°-A), 3º, 5º e 11, todos da Lei n. 10.833/03, bem como o artigo 18 da MP n. 2.158-35/2001;

b.2) pelos dispositivos indicados, não há como se verificar o cometimento de qualquer infração e a indicação de "forma generalista" dos dispositivos reguladores do PIS/Cofins não-cumulativos também não cumprem o determinado no inciso IV, art. 10, Decreto n. 70.235/72;

b.3) o fisco não confrontou os documentos apresentados pelo contribuinte, mormente as declarações retificadoras, o que, de per si, já seria suficiente para derrogar qualquer lançamento fiscal, tanto que o "demonstrativo de multa e juros de mora" possui, como único lastro, a exclusão do ICMS da base do PIS/Cofins nunca retirado pelo contribuinte;

c) a fiscalização apontou que as receitas de revendas de combustíveis estão excluídas do regime não cumulativo das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, por força no disposto no art. 1º, inciso IV, de ambos os diplomas legais (até setembro/2008). Entretanto, além de inexistir o citado art. 1º, inciso IV, seja da Lei n. 10.637/02, seja da Lei n. 10.833/03, não há base legislativa a amparar o raciocínio fiscal: até setembro de 2008, a receita de revenda de combustíveis é não cumulativa, gerando créditos sobre estas operações, exceto a revenda de AEHC, que é cumulativa. A partir de outubro de 2008, a receita de revenda de AEHC passa a ser não cumulativa. Assim, a apropriação dos créditos foi realizada sobre os custos e despesas da operação de venda, e não sobre as compras para revenda, pois estas não conferem direito ao crédito;

d) foram pagos os créditos descritos no presente auto por meio de DARFs em poder da Receita Federal: foi "autuado o PIS pelo código 2986, e foi pago em DARF pelo código 6824, bem como a Cofins pelo código 2960, e foi pago em DARF pelo código 6840";

*e) a fiscalização esqueceu-se "do crédito na compra, pois, conforme o 'demonstrativo de multa e juros de mora - PIS/COFINS', verifica-se que é identificado o **crédito pela compra, mas não realizou o débito na operação**";*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

f) inexiste qualquer fundamento para a lavratura do auto de infração: "a fiscalização incute premissa falsa, porquanto a exclusão do ICMS mencionada ocorre, ***apenas e tão somente,*** *na planilha elaborada pelo fisco";*

g) "foram lançadas rubricas que se constituem em 'demais receitas/receitas financeiras', ou seja, NÃO SOFREM INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, cujas folhas no 'demonstrativo de multa e juros de mora -PIS/COFINS', ***SEQUER ESTÃO NUMERADAS, DIFICULTANDO A DEFESA,*** *todavia se referem aos valores de menor vulto";*

h) a vedação aos créditos garantidos pela legislação demonstra o caráter confiscatório do lançamento, defeso pelo princípio da vedação ao confisco plasmado no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal.

Ao final, é requerido seja:

a) declarada a nulidade do auto de infração em tela, pelo malferimento aos incisos III e IV, do art. 10, do Decreto n. 70.235/72;

b) reconhecida a escrituração fiscal da impugnante, mormente a demonstração dos pagamentos realizados por meio de DARFs, julgando-se improcedentes os autos de infração.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 534/547), em que, por unanimidade de votos, as preliminares suscitadas foram rejeitadas e, no mérito, a impugnação foi julgada improcedente e mantido o crédito tributário exigido, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

INCONSTITUCIONALIDADE.

A análise das normas segundo princípios constitucionais é atribuição do Poder Judiciário, cabendo aos agentes fazendários o cumprimento da legislação em vigor.

NULIDADE.

O lançamento está calcado na legislação aplicável à espécie e a contribuinte demonstrou ter pleno conhecimento da infração que lhe é imputada, não havendo de se falar em nulidade.

CRÉDITOS DE COFINS. PRESCRIÇÕES LEGAIS.

Os créditos relativos à Cofins só são reconhecidos no caso de as operações estarem balizadas nas estritas raias das prescrições legais.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Dada a similitude dos motivos da autuação e da impugnação geral efetuada, aplicam-se à contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões esposadas no voto com relação à Cofins.*

Em 24/3/2011, a interessada foi cientificada da decisão de primeira instância (fl. 580). Inconformada, em 20/4/2011, protocolou o recurso voluntário de fls. 596/620, no qual reafirmou as razões de defesa suscitadas na fase impugnatória.

Na Sessão de 23 de maio de 2012, por meio de Resolução nº 3102-000.209 (fls. 920/924), este Colegiado converteu o julgamento em diligência, para que a unidade da Receita Federal de origem analisasse os Darf anexados pela recorrente, que supostamente comprovariam o pagamento dos créditos descritos nos presentes autos de infração, inclusive, que fosse observado se houve os alegados recolhimentos e se correspondiam ao objeto e ao período lançado e demonstrado ainda se houve débitos remanescentes após as deduções realizadas. Após, fosse dado ciência à contribuinte para, se desejasse, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias.

Em resposta, por meio relatório de fls. 1453/1454, a autoridade fiscal informou o seguinte:

> *No entanto, de acordo com os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais apresentados (fls. 205 a 207, 929 a 994), o sujeito passivo apurou PIS/Cofins a pagar sobre receitas de vendas de álcool para fins carburantes - alíquotas diferenciadas no período de janeiro/2006 a setembro/2008. Os valores calculados são coincidentes com aqueles descritos no Auto de Infração (fls. 4 a 9, 40 a 45). Ressalto que, nos meses de março/2006 a setembro/2008, as contribuições foram declaradas como devidas na condição de substituto tributário, contrariando a informação da autoridade fiscal descrita anteriormente.*
>
> *Esses débitos e os respectivos pagamentos constam das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (fls. 995 a 1128).*
>
> *Os recolhimentos foram confirmados no sistema Sinal09 (fls. 1129 a 1418) e correspondem àqueles anexados ao processo (fls. 629 a 917).*
>
> *Consoante o sistema Sief – Cobrança – Fiscalização Eletrônica (fls. 1419 a 1451), não há débitos remanescentes.*

Em 29/10/2012, a recorrente foi cientificada do citado relatório (fl. 1459). Em 22/11/2012, apresentou a manifestação de fls. 1463/1470, em que alegou que, diante das próprias constatações realizadas pela fiscalização, inexistia outra alternativa a este Celegiado senão o acolhimento, *in totum*, do recurso voluntário interposto, porquanto integralmente ratificado, pela autoridade fiscal diligente, que os créditos lançados foram integralmente pagos.

Ainda requereu que os autos fossem remetidos ao Ministério Público Federal para verificação e providências afetas à prática, em tese, do crime de exação, capitulado no § 1º do art. 316 do Código Penal, não só pelo agente responsável pela autuação, bem assim pelos julgadores da Turma de Julgamento de primeiro grau que corroboraram o lançamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na Sessão de 14 de outubro de 2014, por meio da Resolução nº 3102-000.321, os membros da extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 3ª Seção converteram o julgamento em diligência, para as seguintes providências, *in verbis*:

> *a) a unidade da Receita Federal de origem, proceda a apurção da parcela do valor crédito calculado exclusivamente sobre o valor das despesas com os serviços de frete na operação de venda, incorridas no período de outubro de 2008 a dezembro de 2009, proporcional a receita de revenda de AEHC auferidas nos correspondentes meses;*
>
> *b) caso os elementos colacionados aos autos não sejam suficientes para apuração da parcela do crédito proporcional a receita de revenda de AEHC, a recorrente deverá ser intimada e deverá apresentar os elementos necessários para que seja efetivada tal apuração;*
>
> *c) ao final, a fiscalização deverá elaborar relatório conclusivo, acompanhado, se for o caso, de demonstrativo contendo o valor do crédito apurado e os novos valores dos débitos das referidas contribuições, relativas ao período de outubro de 2008 a dezembro de 2009, que deverá ser cientificado à recorrente, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias, apresente manifestação a respeito; e*
>
> *d) após a realização dos citados procedimentos, os autos sejam devolvidos a este Colegiado, para prosseguimento do julgamento do presente recurso voluntário.*

Em 15/12/2014, por meio do Termo de Intimação de fls. 1506/1507, a recorrente foi intimada (i) a especificar quais aquisições de serviços de transporte ocorreram nas operações com vendas, caso tenham existido, no período de 01/10/2008 a 31/12/2009, e (ii) no caso de existência de tais operações, fossem informados quais contas contábeis foram utilizadas para registro das referidas operações e a correlação dos lançamentos com os valores especificados no referido Termo.

Atendendo pedido de prorrogação, por mais 45 dias, do prazo concedido para apresentação das referidas informações, formulado pela recorrente por meio da petição de fls. 1509/1512, por intermédio do Termo de Informação de fl. 1523, a autoridade fiscal prorrogou o referido prazo para o dia 2/2/2015.

Em 3/2/2015, por meio da petição de fls. 1525/1543, a recorrente trouxe a colação dos autos o demonstrativo de crédito e debito dos meses de outubro de 2008 a dezembro de 2009 e os Dacons dos anos de 2008 e 2009 (fls. 1545/1830), e prestou os seguintes esclarecimentos atinentes às informações solicitadas:

a) que os valores lançados no Dacon (ficha 10B) possuem total congruência com o Recob;

b) que o saldo credor da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep do período de outubro de 2008 a dezembro de 2009, respectivamente, no valor de R$ 183.804,14 e R$ 39.307,36; e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

c) que seu objeto social, além da atividade comercial, inclui a atividade de prestação de serviços de frete, para entrega das suas mercadorias.

Com base nos referidos documentos, a autoridade fiscal elaborou o Relatório de Diligência de fl. 1831, em que informou que "o sujeito passivo não demonstrou a existência de aquisições de serviços de fretes como vendas, fazendo referência apenas a fretes que ele próprio faz para entrega de suas mercadorias (fl. 16 da resposta), de modo que não há crédito a ser calculado pela fiscalização, proporcional a receita de venda de AEHC, sobre aquisições de serviços de transporte nas operações com venda."

Em 12/2/2015 (fl. 1832), a recorrente foi cientificada do citado Relatório, inclusive, para se manifestar sobre a conclusão nele apresentada. No dia 10/3/2015, por meio da petição de fls. 1833/1835, a recorrente alegou que

a) a ausência de apropriação de outros créditos sobre a aquisição de serviços de frete deu-se em razão de ter apurado saldo credor das referidas contribuições, no período de outubro/2008 a dezembro/2009, decorrente da apropriação dos créditos sobre as compras para revenda, conforme demonstravam os Docon colacionados aos autos; e

b) o comentário sobre os serviços de frete, apresentado na resposta à referida intimação, fora externado apenas e tão somente por amor à argumentação, uma vez que possuía saldo credor das contribuições no período em evidência, sendo que, malgrado tal fato, por si só suficiente à elucidação do tema, esclarecera que seu objeto social inclui várias outras atividades, inclusive a atividade de transporte, o que implicava numa atividade mista, não puramente comercial, agregando, também, a prestação de serviços de frete, quando realizado o transporte para entrega das suas mercadorias.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

No presente recurso, a recorrente alegou, em preliminar, a nulidade das autuações, e no mérito, a insubsistência da autuação, com base nas razões a seguir analisadas.

Da Preliminar de Nulidade das Autuações.

Em preliminar, a recorrente alegou manifesta nulidade das autuações por cerceamento do direito de defesa, baseada nos seguintes argumentos: a) ausência de precisa indicação do dispositivo legal supostamente violado; e b) deficiência na fundamentação fática, uma vez que a fiscalização não confrontara os documentos entregues pela recorrente com as declarações retificadoras apresentadas.

Não assiste razão à recorrente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O primeiro argumento não procede, porque, embora o enquadramento legal consignado nos referidos autos de infração faça referências genéricas aos dispositivos legais infringidos (fls. 36 e 72), essa suposta deficiência foi devidamente suprida pela menção expressa, no texto do Termo de Verificação Fiscal de fls. 254/258, dos correspondentes dispositivos legais infringidos pela autuada. Ademais, o fato de a fiscalização, por equívoco, ter mencionado o inciso IV do art. 1º e não inciso IV do § 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, até setembro de 2008, excluía as receitas de venda de álcool para fins carburantes do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a meu ver, em nada prejudicou a compreensão quanto ao fundamento legal da autuação, que foi corretamente enquadrado nos arts. 4º e 5º da Lei 9.718/1998, conforme explicitado no citado Termo. Ademais, a partir de 1/10/2008, o referido preceito legal foi revogado, não mais existindo, a partir da referida data, a vedação de inclusão das referidas receitas no regime não cumulativo.

O segundo argumento também não tem melhor sorte, porque, ao contrário do que alegou a recorrente, da leitura do citado Termo de Verificação Fiscal extrai-se que a fiscalização apresentou sim as razões de fato que levaram a apuração dos valores dos débitos lançados, inclusive, a apuração dos débitos lançados foi feita a partir da comparação dos valores da base de cálculo informados nos Dacon com os valores extraídos da escrituração comercial da autuada.

Além disso, as robustas defesas apresentadas pela recorrente evidenciam, de forma inequívoca, que ela teve pleno conhecimento e compreendeu perfeitamente os motivos da cobrança dos créditos tributários objeto das questionadas autuações.

Por essas razões, fica demonstrada a inexistência do alegado cerceamento do direito de defesa e, em consequência, rejeita-se a preliminar de nulidade das autuações suscitada pela recorrente.

Superada a questão preliminar, passa-se à análise das questões de mérito.

Da análise do Mérito

As autuações em apreço foram motivadas pela falta ou insuficiência do recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, em decorrência da glosa de créditos previstos no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme relatado pela fiscalização, no item V do Termo de Verificação Fiscal (fl. 258), cujo texto segue transcrito:

> ***V – Infrações à Legislação Tributária.***
>
> ***V.1 - PIS/Cofins - Alíquotas Diferenciadas - Álcool Carburante. Falta/Insuficiência de Recolhimento das contribuições.***
>
> *Em razão de o sujeito passivo ter abatido créditos calculados com base no art. 3º das Leis n° 10.637/2002 e nº 10.833/2003, fato que só pode ocorrer contra débitos apurados na forma do art. 2º dessas mesmas leis, em nenhum dos períodos de apuração compreendidos entre janeiro/2006 e dezembro/2009 foram apuradas contribuições a pagar.*
>
> *Fazendo os cálculos de acordo com a legislação, tendo em vista principalmente que nessas revendas os únicos créditos que podem ser abatidos são aqueles previstos nos §§ 13, 14 e 15 do art. 5º da Lei n°*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

9.718/1998, a partir de outubro/2008, resultaram contribuições a pagar em todos os períodos de apuração, exigidas na presente exação.

V.2 - PIS/Cofins - Incidência não cumulativa. Falta/Insuficiência de Recolhimento das contribuições.

Em razão de o sujeito passivo ter abatido créditos calculados com base no art. 3° das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003 de forma extravagante ao que a legislação permite (rateou os custos, despesas e encargos comuns incluindo como receitas do regime não cumulativo a revenda de óleo diesel e gasolinas até 30/09/2008, sendo que a partir de 01/10/2008 se apropriou integralmente dos créditos a partir do momento em que incluiu nesse regime as revendas de AEHC), além de ter incluído custos, despesas e encargos próprios de fabricantes de produtos, que não é o seu caso, bem como gastos específicos com a revenda de combustíveis, como, por exemplo, despesas de armazenagem, que não poderiam ser rateados para obtenção dos créditos a abater dos débitos decorrentes de receitas tributadas às alíquotas de 1,65% e 7,6%.

A partir da aplicação correta da legislação, contrapondo os créditos apurados na forma do art. 3º das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003 contra débitos apurados na forma do art. 2° dessas mesmas leis, e não ocorrendo nenhuma receita de venda acobertada por isenção, alíquota zero, suspensão ou imunidade, resultaram contribuições a pagar em todos os períodos que foram informadas nos Dacon receitas sujeitas às alíquotas de 1,65% e 7,6%.

Previamente, cabe esclarecer que, com base no Termo de Informação/Intimação de fls. 187/190, verifica-se que a recorrente auferiu, no período da autuação, quatro modalidade de receitas submetidas à regime de tributação distintos, a saber:

a) receitas da revenda de álcool etílico hidratado carburante (AEHC), auferidas no período de janeiro de 2006 a setembro de 2008, sujeita ao regime de substituição tributária, previsto na redação originária do art. 5º da Lei 9.718/1998, expressamente excluídas do regime não cumulativo pelo art. 1º, § 3º, IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

b) receitas da revenda de AEHC, auferidas no período de outubro de 2008 a dezembro de 2009, sujeita ao Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (Recob), previsto no § 4º do art. 5º da Lei 9.718/1998, excluídas do regime de apuração, instituído no *caput* do art. 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme expressamente determinado pelo § 1º-A do citado art. 2º;

c) receitas da revenda de óleo diesel e gasolina, submetidas ao regime de tributação concentrada (tributação monofásica), estabelecido no art. 4º da Lei 9.718/1998, excluídas do regime de apuração, instituído no *caput* do art. 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pelo inciso I do § 1º do referido art. 2º; e

d) as receitas de outras atividades, sujeitas ao regime não cumulativo e apuração nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

No presente recurso, a recorrente alegou que: a) declarou na DCTF e no Dacon e pagou integralmente os débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins do período

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de janeiro de 2006 a setembro de 2008,; b) fazia jus aos créditos glosados pela fiscalização, pois as receitas da revenda de combustíveis, inclusive na revenda de AEHC a partir de outubro de 2008, estavam sujeitas ao regime não cumulativo; e c) as receitas de outras atividades consistiam em demais receitas/receitas financeiras que não estavam sujeitas a incidência tributária.

Do pagamento das contribuições do período de janeiro de 2006 a setembro de 2008, relativos às receitas auferidas na revenda do AEHC.

A recorrente alegou que os valores lançados dos débitos dos meses de janeiro de 2006 a setembro de 2008, excluídos do regime não cumulativo, por força do art. 1º, § 3º, IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), tinham sido integralmente pagos.

Em face dessa alegação, este Colegiado converteu o julgamento em diligência, para fim de confirmação do alegado. Em resposta, por meio Relatório Fiscal de fls. 1453/1454, a fiscalização ratificou a informação da recorrente.

Dessa forma, uma vez comprovada a extinção dos referidos débitos, mediante a confirmação dos respectivos pagamentos pela fiscalização, deixa de existir a controvérsia e, em consequência, devem ser excluídos das respectivas autuações os valores dos débitos cobrados dos meses de janeiro de 2006 a setembro de 2008, relativos às receitas auferidas na revenda do AEHC.

Assim, a controvérsia remanescente cinge-se apenas à glosa dos créditos vinculados às receitas mencionadas nas alíneas "b" e "c" e a tributação das receitas de outras atividades mencionada na alínea "d" do tópico precedente.

Da glosa dos créditos vinculados às receitas de revenda de AEHC do período de outubro de 2008 a dezembro de 2009.

Em relação aos débitos dos meses de outubro de 2008 a dezembro de 2009, a recorrente alegou que fazia jus aos créditos calculados sobre o valor da aquisição para revenda do álcool etílico hidratado carburante (AEHC), previsto no § 13 do art. 5º da Lei 9.718/1998, com a nova redação dada pela Lei 11.727/2008, bem como aos demais créditos do regime não cumulativo, previstos nos incisos II e IV a IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Segundo a recorrente, a partir do mês de outubro de 2008, as receitas auferidas na venda de AEHC estavam incluídas no regime de cobrança não cumulativo, portanto, tinha direito de descontar os citados demais créditos.

Previamente, é oportuno ressaltar que inexiste controvérsia em relação ao direito de descontar os créditos calculados sobre os valores de aquisição do AEHC para revenda, já que a fiscalização acatou e manteve o desconto de tais créditos, em conformidade com o disposto na redação originária do § 13 do art. 5º da Lei 9.718/1998, vigente no período objeto da autuação[1].

[1] O direito do distribuidor de deduzir o crédito calculado sobre o valor de aquisição para revenda do AEHC foi expressamente suprimido na nova redação do § 13 do art. 5º da Lei 9.718/1998, dada pela Lei 12.859/2013, que passou a ter o seguinte teor, in verbis: " Art. 5º [...] § 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCI
MENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com efeito, como a recorrente, partir do mês de outubro de 2008, optou pelo Recob, consequentemente, a receita bruta auferida na venda do AEHC passou a ser submetida à alíquota específica fixada no inciso II do § 4º do art. 5º da Lei 9.718/1998 e, em decorrência, foi-lhe assegurado o direito de deduzir os créditos calculados sobre o valor de aquisição do referido produto para revenda, quando comprado de produtor, importador ou outro distribuidor, conforme estabelecido no § 13 do referido art. 5º, a seguir transcrito:

> *Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).*
>
> *I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).*
>
> *II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).*
>
> *[...]*
>
> *§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caputdeste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em:(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).*
>
> *I – R$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R$ 107,52 (cento e sete reais e cinqüenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador;(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).*
>
> *II – R$ 58,45 (cinqüenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, **no caso de venda realizada por distribuidor**. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).*
>
> *[...]§ 13. O produtor, importador ou distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor**. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).*
>
> *§ 14. Os créditos de que trata o § 13 deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).*
>
> *§ 15. O disposto no § 14 deste artigo não se aplica às **aquisições de álcool anidro para adição à gasolina**, hipótese em que os*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

valores dos créditos serão estabelecidos por ato do Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 16. Observado o disposto nos §§ 14 e 15 deste artigo, não se aplica às aquisições de que trata o § 13 deste artigo o disposto ***na alínea b do inciso I do caput do art. 3ºda Lei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caputdo art. 3ºda Lei nº10.833, de 29 de dezembro de 2003****. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).*

[...] (grifos não originais)

Assim, em relação aos créditos glosados vinculados à receita de revenda de AEHC, a controvérsia remanescente cinge-se à cobrança dos débitos dos meses de outubro 2008 a dezembro de 2009, no que concerne ao direito de a recorrente se apropriar dos demais créditos vinculados a receita de revenda do AEHC, previstos nos incisos II, IV a X do art. 3º da Lei 10.833/2003, a seguir transcritos:

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 oart. 2ºda Lei nº10.485, 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 daTipi;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta 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.*
>
> *X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*
>
> *[...]* (grifos não originais)

Conforme já mencionado, a partir de outubro 2008, deixou de existir a exclusão do regime não cumulativo da receita bruta auferida na revenda do AEHC. No entanto, por expressa determinação do § 1º-A do art. 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tais receitas foram excluídas dos procedimentos de apuração, com base nas alíquotas normais, estabelecidos no *caput* do citado art. 2º, que passou a ter o seguinte teor, *in verbis*:

> *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-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou* ***distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes****, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e* ***no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998****. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008.*
>
> *[...] (grigos não originais)*

Com a adoção desse novo regime de apuração das contribuições, em relação a tais receitas, os distribuidores de AEHC passaram a não mais fazer jus ao crédito calculado na forma art. 3º, I, da Lei das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme expressamente excepcionado na alínea "b" do inciso I do referido artigo, que segue transcrito:

> *Art. 3º Do valor* ***apurado na forma do art. 2º*** *a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> *I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> *[...]*
>
> *b) nos §§ 1º e* ***1º-A do art. 2º*** *desta Lei;*
>
> *[...] (grifos não originais)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Dessa forma, se o referido preceito legal excluiu do direito de dedução apenas os valores dos créditos apurados sobre a aquisição do produto revendido, a contrário senso, os demais créditos, previstos nos incisos II a XI do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, desde que observados os limites e requisitos neles estabelecidos, passaram a poder ser deduzidos com a partir da novel redação, conferida ao preceito legal em comento.

No caso, em atenção ao pedido de esclarecimentos da fiscalização (fls. 76/83), a fiscalizada informou (fls. 87/88) que os créditos alocados na rubrica "Outras operações com direito a crédito" referiam-se a despesas com frete e com aquisição de combustíveis e lubrificantes, utilizados nas operações de venda, e que: a) até setembro de 2008, a apropriação do crédito era feita com base no rateio das referidas despesas, custos e encargos comuns à venda de combustíveis, proporcionalmente ao valor das receitas de revenda de óleo diesel e gasolina, submetidas ao regime não cumulativo; e b) a partir de outubro/2008 não houve mais necessidade de tal rateio, porque todas as vendas de combustíveis, inclusive do AEHC, passaram a ser feita pelo regime de apuração não cumulativo.

Assim, embora tais gastos fossem comuns às atividades de revendas de combustíveis, inclusive de AEHC, de acordo com o item 3 do Termo de Informação/Intimação (fls. 187/189) e dados explicitados na planilha de fl. 194, a fiscalização procedeu a glosa integral dos créditos calculados sobre tais gastos ("Outras operações com direito a crédito"), sob o argumento de que as receitas revenda de combustíveis não foram tributadas na forma do art. 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Para a fiscalização, os créditos previstos em todos os incisos do art. 3º das citadas leis somente poderiam ser abatidos com os débitos apurados na forma do art. 2º das ditas leis.

Assiste razão à fiscalização apenas no que concerne aos gastos proporcionais às receitas de revenda de gasolina e de óleo diesel, submetidas à alíquota zero na revenda pelo distribuidor, em face de tais receitas estarem sujeitas ao regime de tributação concentrado na refinaria (regime monofásico) e, portanto, não haver cobrança de tais contribuições em relação às receitas auferidas pelo distribuidor nas operações de revenda de tais produtos.

Porém, o mesmo entendimento não pode ser aplicado em relação às receitas da revenda de AEHC, auferidas pelas distribuidoras deste produto, sujeita a regime tributação específico, na forma do art. 5º da Lei 9.718/1998, a partir de outubro de 2008.

Entretanto, por falta de previsão legal, entende este Relator que nem todas as despesas de vendas realizadas pela recorrente podem ser utilizadas como base de cálculo, para fim de apropriação de créditos das referidas contribuições, conforme procedera a recorrente, mas apenas aquelas despesas com os serviços de frete na operação de venda do AEHC. Por outro lado, os gastos na aquisição de combustíveis utilizados na manutenção e consumo de frota de veículos da própria recorrente, por falta previsão legal, não podem ser utilizados como base cálculo na apropriação de créditos vinculados às receitas de venda de AEHC, conforme entendimento da autuada.

Com base nesse entendimento, nos termos do voto condutor do Resolução de nº 3102-000.321, o julgamento foi convertido em diligência para que a unidade da Receita Federal de origem, procedesse a apuração da parcela do valor crédito calculado exclusivamente sobre o valor das despesas com os serviços de frete na operação de venda, incorridas no período de outubro de 2008 a dezembro de 2009, proporcional a receita de revenda de AEHC auferidas nos correspondentes meses. Porém, se os elementos colacionados aos autos não fossem suficientes para apuração da parcela do crédito proporcional a receita de revenda de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

AEHC, que a recorrente fosse intimada a apresentar os elementos necessários para tal apuração.

No entanto, embora devidamente intimada a comprovar as despesas com frete realizadas no citado período, a recorrente limitou-se a informar que (i) a ausência de apropriação de outros créditos sobre a aquisição de serviços de frete deu-se em razão de ter apurado saldo credor das referidas contribuições, no período de outubro/2008 a dezembro/2009, e que (ii) seu objeto social incluía várias outras atividades, inclusive a atividade de transporte, o que implicava numa atividade mista, não puramente comercial, agregando, também, a prestação de serviços de frete, quando realizado o transporte para entrega das suas mercadorias. Ou seja, a recorrente não comprovou as despesas com os serviços de frete que alegou tenha realizado no citado período.

Assim, diante da ausência de comprovação dos gastos com os serviços de transporte nas vendas, cujo ônus tenha sido suportado pela recorrente, mantém-se a glosa integral dos referidos créditos, conforme determinado pela fiscalização.

Da glosa dos créditos vinculados às demais receitas.

Em relação aos débitos calculados sobre os valores das demais receitas brutas submetidas ao regime não cumulativo normal, inexiste controvérsia nos autos de que dos débitos apurados sobre tais receitas podem ser deduzidos os créditos previsto no art. 3º das referida leis, porém, somente em relação (i) aos custos, despesas e encargos inerentes ou vinculados às referidas receitas e (ii) aos custos, despesas e encargos comuns, apropriados de forma direta ou mediante rateio proporcional, aplicando-se a estes últimos (custos, despesas e encargos comuns) o percentual resultante da divisão entre a respectiva receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, conforme estabelecido nos §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, anteriormente transcrito.

No caso, de acordo com as irregularidades relatadas pela fiscalização no subitem 3.4 do Termo de Informação/Intimação de fls. 187/190, extrai-se que o cerne da controvérsia cinge-se a glosa dos créditos apropriados pela recorrente calculados sobre parte (até setembro de 2008) e a totalidade (a partir de outubro de 2008) dos valores das despesas de armazenagem e dos custos de consumo de combustíveis utilizados no transporte de gasolina, óleo diesel e álcool para fins carburante. Portanto, despesas vinculadas ou inerentes à receita de revenda de mercadorias submetidas a regimes concentrados de tributação específicos, a saber:

a) a receita da revenda de gasolina e óleo diesel, submetida a tributação monofásica concentrada, exclusivamente, no produtor e importador, na forma do art. 4º da Lei 9.718/1998; e

b) a receita da revenda de AEHC, submetida a tributação especial no produtor e importador e concentrada no distribuidor, nos termos do art. 5º da Lei 9.718/1998.

Dessa forma, se os créditos glosados pela fiscalização estão vinculados às receitas de revenda de combustíveis (álcool para fins carburantes, óleo diesel e gasolina), submetidas a regras específicas de tributação concentrada no distribuidor, por falta de previsão legal, certamente, os créditos calculados sobre os gastos vinculados a tais receitas não poderiam ser deduzidos dos valores dos débitos calculados sobre as demais receitas submetidas ao regime não cumulativo normal, conforme corretamente entendeu e procedeu a fiscalização.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em outros termos, em relação aos referidos créditos vinculados às receitas de revenda de combustíveis, não merece reparo a glosa realizada pela fiscalização, uma vez que procedida em conformidade com a legislação vigente.

Entretanto, cabe ressaltar que, com exceção das receitas da revenda AEHC auferida pelo distribuidor na condição de contribuinte, analisada no tópico anterior, as demais receitas auferidas na venda de combustíveis, em que o distribuidor não se encontra na condição de contribuinte, não lhe é assegurado o direito de apropriação de créditos das referidas contribuições.

Em relação à glosa em comento, a recorrente limitou-se a alegar que parte dos valores dos débitos cobrados referiam-se a receitas financeiras excluídas da tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por força do disposto no Decreto 5.442/2005, que reduziu a zero as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa.

Não assiste razão à recorrente. A uma, porque ela não comprovou o alegado. A duas, porque a autuação foi motivada por glosa de créditos e não por inclusão de receita não oferecida a tributação pela recorrente nos correspondentes Dacon.

Ainda sem nenhuma relação com o objeto das autuações em apreço, a recorrente alegou que havia autorização legal para apurar créditos das referidas contribuições vinculados a receita bruta de revenda de álcool etílico anidro carburante (AEAC) para adição à gasolina, inclusive, fez referência ao Decreto 6.573/2008 e a algumas Solucões de Consulta editadas por unidades regionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre o assunto.

Deveras, além da referida alegação ser estranha aos autos, pois não houve autuação sobre débitos apurados sobre essa modalidade de receita, o entendimento exarado nas referidas Soluções de Consulta está em consonância com o disposto no § 15 do art. 5º da Lei 9.518/1998, a seguir transcrito:

> *Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).*
>
> *[...]*
>
> *§ 15. O disposto no § 14 deste artigo não se aplica às aquisições de álcool anidro para adição à gasolina, hipótese em que os valores dos créditos* ***serão estabelecidos por ato do Poder Executivo****. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).*
>
> *[...]*

Por pertinente, cabe esclarecer ainda que os valores dos créditos previstos no citado preceito legal foram fixados no art. 3º do Decreto 6.573/2008, o que corrobora o entendimento que, além de ser estranha aos autos, a disciplina dessa matéria está em perfeita consonância com o estabelecido no § 15 do art. 5º da Lei 9.518/1998.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Enfim, a recorrente alegou que, em momento algum, a excluiu o valor do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições. A fiscalização também não. Aliás, em relação a esse ponto, o que fez a fiscalização, conforme consignado nas Demonstrativos de Apuração PIS/Cofins de fls. 250/253, foi segregar a parcela dos débitos calculada sobre o valor do ICMS, para fim de cumprimento de decisão judicial que impedia a inclusão do aludido imposto na base de cálculo das contribuições lançadas. E pela mesma razão, excluiu os correspondentes débitos da imposição da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme esclarecido no excerto extraído do Termo de Verificação Fiscal de fls. 254/258, a seguir transcrito:

> *Além dessa documentação foram solicitados esclarecimentos sobre divergências nas quantidades comercializadas de álcool etílico hidratado carburante (AEHC) entre outubro/2008 e dezembro/2009, sobre a apuração de créditos informados em Dacon e sobre cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins levando em conta decisão judicial que desonera da incidência dessas contribuições a parcela do ICMS incluída no faturamento.*
>
> *[...]*
>
> *Os cálculos foram apresentados ao sujeito passivo nos demonstrativos "Apuração PIS/Cofins", "Rateio de custos, despesas e encargos comuns" e "Créditos PIS/Cofins por unidade de medida - Decreto n° 6.573/2008", em anexo ao Termo de 13/10/2010, sem segregar os valores resultantes da incidência das contribuições sobre a parcela do ICMS incluso no faturamento.*
>
> *Na finalização dos cálculos a Fiscalização efetuou a separação do ICMS, elaborando novo demonstrativo "Apuração PIS/Cofins", onde se indica o valor bruto das revendas de AEHC e nas duas linhas subseqüentes o valor do ICMS incluso e o valor da revenda sem inclusão do ICMS, resultando nas contribuições com aplicação das alíquotas "ad* valorem" *correspondentes até setembro/2008. A partir de outubro/2008 foram encontradas as relações percentuais entre o valor das revendas de AEHC sem ICMS e o valor das revendas brutas, bem assim do valor do ICMS incluso no faturamento, aplicando essas relações nas quantidades de metros cúbicos sujeitos às alíquotas fixas.*
>
> *[...]* (grifos do original)

Com base nessas considerações, fica demonstrada improcedência das alegações da recorrente, logo, deve ser mantida as glosas dos créditos realizadas pela fiscalização.

Da conclusão

Por todo o exposto, vota-se pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para excluir das autuações os débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins dos meses de janeiro de 2006 a setembro de 2008, calculados sobre a receita bruta mensal de revenda de álcool etílico hidratado carburante (AEHC), extintos por pagamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

CÓPIA

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de tomada de crédito da não-cumulatividade das contribuições, vinculado à receita de revenda de gasolina e óleo diesel, auferida por distribuidor, após 1º/08/2004.

A autuação decorreu basicamente de glosa de créditos mediante a aplicação de rateio ínfimo na base de cálculo dos créditos, em razão de a fiscalização ter entendido que as receitas de revenda de AEC e de gasolina e óleo diesel possuem natureza cumulativa, à exceção dos créditos relativos à aquisição de AEC, de que trata o §13 do artigo 5º da Lei 9.718/98.

> *§ 13. O produtor, importador ou distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor . ~~(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).~~ ~~(Produção de efeitos)~~*
>
> *§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. ~~(Redação dada pela Medida Provisória nº 613, de 2013)~~*
>
> *§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador.*

A questão central cinge-se à natureza das receitas de revenda de AEC, gasolina e óleo diesel, ou seja, se de natureza cumulativa ou não-cumulativa. Para tal, far-se-á um histórico da evolução legislativa.

Inicialmente, destaca-se que a partir de julho/2000, as receitas de venda de combustíveis de que tratam os artigos 4º e 5º da Lei nº 9.718/1998 passaram da condição de substituição tributária para incidência concentrada, nos termos da Lei nº 9.990/2000. Na época, todas cumulativas.

Em dezembro/2002 para o PIS e fevereiro de 2004, para Cofins, iniciou-se a incidência não-cumulativa, mediante as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em linhas gerais, a definição de quais receitas comporiam a nova incidência foi trazida pelos artigos 1º e 8º da Lei 10.637/2002 e 1º e 10 da Lei 10.833/2003, sendo que o artigo 2º tratou das alíquotas e o artigo 3º dos créditos. Assim, transcrevem-se os artigos 1º e 8ºe 1º e 10, na redação então vigente à época dos fatos geradores, apenas na parte que interessa:

> *Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. ~~Produção de efeito~~*
>
> *§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*
>
> *§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*
>
> *§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*
>
> *I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;*
>
> *II - (VETADO)*
>
> *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;*
>
> *IV - de venda dos produtos de que tratam as ~~Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000~~, ~~nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000~~, e ~~nº 10.485, de 3 de julho de 2002~~, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;*
>
> *IV - de venda de álcool para fins carburantes; ~~(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)~~ ~~(Vide Medida Medida Provisória nº 413, de 2008)~~ (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)*
>
> *[...]*
>
> *Art. 8º (equivalente ao 10 da Lei nº 10.833/2003, porém este é muito mais abrangente) Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: Produção de efeito*
>
> *I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;*
>
> *II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

VI - (VETADO)

VII – as receitas decorrentes das operações:

~~a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; (Vide Medida Medida Provisória nº 413, de 2008)~~ (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

Já o artigo 2 (na mesma linha do artigo 2 da Lei 10.833/2003) dispôs sobre as alíquotas:

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). Produção de efeito (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 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) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

~~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, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural; (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) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

IV - no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de querosene de aviação; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

~~*VII - no art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda das embalagens nele previstas, destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja classificados nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03, todos da TIPI; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*~~ *(Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)*

~~*VIII - no art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 2202, 2203 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*~~

~~*VIII - no art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)*~~

~~*VIII - no art. 58-I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso de venda das bebidas mencionadas no art. 58-A da mesma Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*~~ *(Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)*

~~*IX - no art. 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008)*~~

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

~~IX - no inciso II do art. 58-M da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso de venda das bebidas mencionadas no art. 58-A da mesma Lei, quando efetuada por pessoa jurídica optante pelo regime especial instituído pelo art. 58-J da mencionada Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)~~ (Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

X - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004) (Vide pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

~~XI no caput do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, no caso de venda de álcool, inclusive para fins carburantes; e (Incluído pela Medida Provisória nº 413, de 2008).~~
~~XII - no § 2º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, no caso de venda de álcool, inclusive para fins carburantes.(Incluído pela Medida Provisória nº 413, de 2008).~~

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 2º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta decorrente da venda de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, que fica sujeita à alíquota de 0,8% (oito décimos por cento). (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

~~§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30, sobre produtos destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, e sobre semens e embriões da posição 05.11, todos da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30 da TIPI, sobre produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sobre semens e embriões da posição 05.11, todos da TIPI. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 4º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, às alíquotas de: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

[...]

§ 5º O disposto no § 4º também se aplica à receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial ou comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

§ 6º A exigência prevista no § 4º deste artigo relativa ao projeto aprovado não se aplica às pessoas jurídicas comerciais referidas no § 5º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

E o artigo 3º sobre as hipóteses de creditamento:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

Percebe-se que na redação original das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as receitas de venda de produtos sujeitos à incidência concentrada não integravam a base de cálculo das contribuições, por exclusão expressa do inciso IV do §3º do artigo 1º, ao mesmo tempo que permaneciam regidas pela legislação anterior, não se lhes aplicando a incidência não-cumulativa, por disposição expressa do inciso VII, alínea "a" do artigo 8º (ou 10 da Lei 10.833/2003)

Art. 1º[...]

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

IV - de venda dos produtos de que tratam as ~~Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000~~, ~~nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000~~, e ~~nº 10.485, de 3 de julho de 2002~~, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; ~~(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)~~ ~~(Vide Medida Medida Provisória nº 413, de 2008)~~ (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: Produção de efeito*
>
> *VII – as receitas decorrentes das operações:*
>
> *~~a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; (Vide Medida Medida Provisória nº 413, de 2008)~~ (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)*

Entretanto, a Lei nº 10.865/2004, de abril/2004, alterou ambas as leis, excluindo do inciso IV do §3º do artigo 1º, todas as receitas de venda de produtos concentrados, remanescendo apenas o álcool para fins carburantes, ao mesmo tempo que inseriu o §1º no artigo 2º, cujos incisos referem-se às alíquotas das incidências monofásicas, mantendo incólume o inciso VII, "a" do artigo 8º (ou 10 da Lei nº 10833/2003), o qual exclui da incidência não-cumulativa as receitas referidas no inciso IV do §3º do artigo 1º. Conclusão: todas as receitas de venda de produtos concentrados foram inseridas na incidência não-cumulativa, à exceção da venda de álcool para fins carburantes.

Esta inclusão ocorreria a partir de agosto/2004, com adoção antecipada do regime de incidência não-cumulativa para maio/2004, por opção, nos termos definidos pela RFB, de acordo com o artigo 42 da Lei 10865/2004:

> *Art. 42. Opcionalmente, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que auferam receitas de venda dos produtos de que tratam os §§ 1º a 3º e 5º a 9º do art. 8º desta Lei poderão adotar, antecipadamente, o regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*

A Lei nº 10.865/2004 promoveu adequações na legislação, como o estoque presumido dos insumos utilizados para fabricação dos monofásicos, §7º do artigo 12 da Lei 10637, conferindo tratamento similar ao estoque de abertura da mudança do regime cumulativo para o não cumulativo; a revisão das alíquotas concentradas, artigos 21 (alterando o 49, 51 e 52 da Lei 10833), 22 (lei 9718), 23 (lei 9718), 34 (Lei 10147), 36 (lei 10485) e, incluindo o §1º no artigo 2º das leis 10637 e 10833, trazendo para a "forma" do artigo 2º a apuração do débito relativo a estas receitas e alterando o inciso I do artigo 3º.

Por fim, a Lei nº 11.727/2008 efetuou alterações similares à Lei nº 10.865/2004, desta feita, revogando o inciso IV do §3º do artigo 1º (que somente se referia às vendas de álcool), acrescendo o §1º-A no artigo 2º para tratar da alíquota, revogando a alínea "a" do inciso VII do artigo 8º (artigo 10 na Lei nº 10.833/2003) e alterando as alíquotas concentradas do artigo 5º da Lei nº 9.718/98, trazendo o último produto sujeito à tributação concentrada para o regime não-cumulativo.

Conclui-se, assim, que para se definir a natureza da receita, se cumulativa ou não, deve-se verificar, em princípio, o rol disposto nos artigos 8º da Lei nº 10.637/2002 e 10 da Lei nº 10.833/2003. A inclusão neste rol leva a receita para o regime cumulativo, seja por condição subjetiva (operadoras de planos de saúde, instituições financeiras, determinadas sociedades cooperativas), seja por condição objetiva, isto é, o tipo de receita auferida, conforme os diversos incisos destes artigos.

Ressalta-se que a União tentou em dois momentos vedar a possibilidade da apuração de créditos por comerciantes atacadistas e varejistas de bens submetidas ao sistema

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

concentrado ou monofásico, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda desses bens, por ocasião da edição das MPs nº 413/2008 e 451/2008, introduzindo os §§ 14 e 22 no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, na primeira tentativa, e os §§ 15 e 23 do artigo 3º de ambas as leis, mas que não foram contemplados na conversão de ambas MPs. As tentativas foram com as seguintes redações:

> *MP 413/2008:*
>
> *~~§ 14.~~ Excetuam-se do disposto neste artigo os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º desta Lei, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se aplicando a manutenção de créditos de que trata o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004." (NR)*
>
> *MP 451/2008:*
>
> *§ 15. Sem prejuízo da vedação constante na alínea "b" do inciso I do caput, excetuam-se do disposto nos inciso II a IX do caput os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda desses produtos. ~~(Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008)~~*

É de se ressalvar que, nos termos do artigo 62, §12[2] da Constituição Federal, o texto da MP manter-se-á integralmente em vigor até a sanção ou veto do projeto de lei de conversão. Assim, a vigência da MP 413/2008 ocorreu de 01/05/2008 a 23/06/2008, enquanto a da MP 451/2008 ocorreu de 01/04/2009 a 04/06/2009. Em razão de o fato gerador das contribuições ser mensal, tanto em relação ao débito quanto em relação ao crédito, a vedação ao direito de creditamento deve ocorrer no período de maio/2008, abril/2009 e maio/2009.

Confirmando o entendimento, a RFB editou a Solução de Consulta Cosit nº 218/2014 com a seguinte ementa:

> *Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
>
> *CRÉDITO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. COMERCIANTE VAREJISTA. O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.*
>
> *Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a contribuição pelo regime não cumulativo, ainda que*

[2] § 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, "b", c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

A receita da venda de gás natural veicular (GNV) não sofre incidência monofásica da contribuição. Sujeita-se às regras da cumulatividade ou da não cumulatividade aplicadas aos bens em geral, a depender do regime a que esteja submetida a pessoa jurídica. No caso de pessoa jurídica tributada em regime não cumulativo, as receitas de venda desse produto sofrem incidência da contribuição à alíquota de 1,65%, com a possibilidade de desconto dos créditos admitidos pela legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, I e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º.

Em sua conclusão, estipulou que:

24. À vista do exposto, propõe-se seja a presente consulta solucionada respondendo-se a consulente que:

24.1 ***O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica****. (grifos não originais)*

24.2 Assim, desde que não haja limitação decorrente do exercício de atividade comercial pela empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, "b", c/c art. 2º, § 1º, I das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º destas Leis, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

[...]

Portanto, entendo possível o creditamento em relação às receitas de revendas de gasolina e óleo diesel, já que em relação ao álcool para fins carburantes foi acatada sua natureza não-cumulativa a partir de outubro/2008.

A fiscalização glosou todos os créditos vinculados às receitas sujeitas à tributação concentrada, inclusive os saldos credores em 31/12/2005, conforme o item 2 das Considerações Iniciais:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *2. Os saldos de créditos de PIS e de Cofins em 31/12/2005, nos valores de R$ 234.662,21 e de R$ 1.080.868,38, respectivamente, não existem, à medida que se verifica nos Dacon de 2003 a 2005 que a receita bruta se refere majoritariamente, a revendas de combustíveis (tributados segundo disposições da Lei n° 9.718/1998), sem direito a créditos específicos ou por rateio;*

Deve-se, inicialmente, devolver os saldos credores apurados em 31/12/2005, decorrentes de 2003 a 2005, salientando que de janeiro de 2003 a julho de 2004, não há direito a qualquer crédito vinculado à revenda de combustíveis, por ser receita sujeita ao regime cumulativo. De agosto/2004 a dezembro/2005, há direito ao crédito apurado no Dacon relativo à revenda de gasolina e óleo diesel, mas não há direito ao crédito vinculado à revenda de álcool para fins carburantes, pois que sujeita ao regime cumulativo até setembro de 2008.

No período de 2006 a 2009, deve-se refazer o demonstrativo de e-fls. 250 a 253, recalculando o percentual de rateio, considerando o direito ao creditamento vinculado às seguintes receitas nos seguintes períodos:

- Receita de revenda de gasolina e óleo diesel (linha Gasol./Diesel do demonstrativo): janeiro/2006 a abril/2008, junho/2008 a março/2009, junho/2009 a dezembro/2009;

- Receita de revenda de álcool para fins carburantes (linha AEHC do demonstrativo): outubro/2008 a março/2009, junho/2009 a dezembro/2009.

Nestes períodos, deve-se incluir os valores das referidas receitas no numerador para efeito de apuração do novo percentual da linha "% Não cumul.", aplicando o resultado sobre os valores apurados pela fiscalização nas planilhas anexadas ao Termo de Intimação de 13/10/2010, de e-fls. 187 a 198. Ressalta-se que a recorrente impugnou apenas genericamente o direito ao custos e despesas de venda, sem entretanto trazer qualquer comprovação de seu direito, ou seja, cópia dos lançamentos contábeis, documentos fiscais, etc ou mesmo especificar que créditos entende ter direito. Assim, o direito ao creditamento se restringe à aplicação do percentual recalculado sobre os créditos integrais de PIS e Cofins apurados pela fiscalização nas planilhas referidas.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao creditamento vinculado às receitas de revenda gasolina e óleo diesel, nos períodos de janeiro/2006 a abril/2008, junho/2008 a março/2009, junho/2009 a dezembro/2009, observada a devolução dos saldos credores em 31/12/2005, nos termos acima delineados.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 06/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA