



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10469.720405/2010-02</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.016 – 3 <sup>a</sup> SEÇÃO/1 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2017

RESSARCIMENTO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe ao contribuinte comprovar, através de documentação hábil e idônea, o direito creditório alegado, não podendo ser reconhecidos créditos não comprovados.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS APÓS A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Ressalvadas as exceções dispostas nas alíneas do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, a regra é a preclusão do direito à apresentação de documentos não trazidos em primeira instância.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE.

Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).

PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem, por distribuidores, de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado em votar da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso e dar-lhe parcial provimento para reconhecer o direito ao creditamento para a Cofins exclusivamente dos valores relativos às despesas com armazenagem vinculadas à venda de gasolina e óleo diesel; e ii) por maioria, para reverter a glosa nos fretes nas operações de venda de gasolina e óleo diesel. Vencido o relator Fábio Kirzner Ejchel. Designada a conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães para redigir o voto vencedor.

*Assinado Digitalmente*

**Fábio Kirzner Ejchel** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento - PER nº 07489.38096.140308.1.5.11-0487, transmitido eletronicamente, no valor original de R\$ 1.052.565,19, informando crédito da Cofins (não-cumulativa - mercado interno), do 2º trimestre do ano de 2007, com base no qual foi registrada eletronicamente a Declaração de Compensação - DCOMP nº 05499.73234.140308.1.7.11-0189.

2. Foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0420100.2008.00179, com a finalidade de aferir os créditos pleiteados e com base nos elementos fornecidos pela empresa e na legislação aplicável ao caso, foi lavrado o minucioso

relatório de Informação Fiscal (fls. 2380-2404), tomado como base para o Despacho Decisório (fls. 2407-2422) referente ao PER, ora examinado.

3. Do mencionado Despacho Decisório extrai-se o que segue:

**Da tributação dos combustíveis derivados de petróleo e álcool para fins carburantes**

3.1. A empresa Alesat Combustíveis S.A. atua principalmente no segmento de distribuição de produtos combustíveis, como gasolina e suas correntes, óleo diesel, álcool hidratado e gás veicular (GNV).

3.2. A análise do direito creditório em foco foi iniciada pela redação original do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que, tratando da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplicava a figura da "Substituição Tributária" às operações decorrentes da produção e comercialização de derivados de petróleo. Tal instituto destinava às refinarias a função legal de recolher antecipadamente o valor das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, antes mesmo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, no que diz respeito aos demais participantes da cadeia de comercialização.

3.3. Mudando esta sistemática, a Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, excluiu, para o caso ora em foco, a figura da "Substituição Tributária", aplicando a chamada "Tributação Concentrada", também conhecida como "Tributação Monofásica", ao concentrar a tributação dos derivados de petróleo nas refinarias, aplicando, nessas operações, alíquotas maiores. A ideia, como ocorria com a "Substituição Tributária", era recolher, no âmbito das refinarias, o valor da contribuição que seria devida em toda cadeia.

3.4. O modelo foi implementado com a fixação da alíquota de 0% (zero por cento) quando da ocorrência da venda desses derivados por parte dos revendedores, ou seja, dos distribuidores e comerciantes varejistas.

3.5. A implantação da não-cumulatividade para o PIS/Pasep, pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, não alterou a "Tributação Monofásica" prevista na Lei nº 9.990, de 2000 e MP nº 2.158, de 2001, para os derivados de petróleo. O texto original da Lei nº 10.637, de 2002, trazia, na verdade, uma determinação que excluía da sistemática não cumulativa os produtos derivados do petróleo (art. 1º, §3º, inc. IV, combinado com o art. 8º, inc. VII, alínea "a").

3.6. Com a edição da Lei nº 10.865, de 01/08/2004, entraram em vigor novas alterações na incidência do PIS/Pasep, estabelecendo a sistemática não cumulativa da contribuição aplicada aos derivados de petróleo, mas apenas para as refinarias, as quais poderiam se creditar nas compras efetuadas e utilizar estes créditos para abater do valor da contribuição a recolher mensalmente.

3.7. Porém, nada foi alterado no que diz respeito à "Tributação Monofásica", de tal modo que a incidência permaneceu concentrada nas operações no âmbito das

refinarias. Para os revendedores (distribuidores e comerciantes varejistas), continuaram as mesmas regras: alíquota zero incidente sobre a receita de venda dos derivados de petróleo (artigo 42 da MP nº 2.158, de 2001), sem direito ao crédito da compra (alínea "b" do inciso I do artigo 3º da Lei 10.637, de 2002); ou seja, nada foi alterado no que diz respeito à "Tributação Monofásica", de tal modo que a incidência permaneceu concentrada nas operações no âmbito das refinarias. Para os revendedores (distribuidores e comerciantes varejistas) continuaram as mesmas regras, isto é, alíquota zero incidente sobre a receita de venda dos derivados de petróleo, sem direito a crédito na compra.

3.8. Conclui-se, assim, que:

a) Com a nova redação dada ao inciso IV do §3º do artigo 1º da Lei nº 10.637, de 2002, pela Lei nº 10.865, de 2004, a restrição trazida pela alínea "a" do inciso VII do artigo 8º da Lei nº 10.637, de 2002, passou a não mais abranger os derivados de petróleo de que trata a Lei nº 9.990, de 2000, de tal forma que as refinarias passaram a apurar créditos em suas compras; b) O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, confirma a possibilidade de apuração de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumos na produção de combustíveis destinados à venda, ou seja, no âmbito da refinaria; c) Fica clara a continuidade da "Tributação Monofásica" no âmbito das refinarias quando se define que os revendedores (distribuidores e comerciantes varejistas) não têm o direito à apuração de créditos na aquisição, para revenda, de derivados de petróleo de que trata a Lei nº 9.990, de 2000 (alínea "b" do inciso I do artigo 3º, c/c o §1º do artigo 2º da Lei nº 10.637, de 2002); e d) O modelo monofásico continuou sendo complementado com a incidência da alíquota de zero por cento da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas (exceto de aviação), óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas (artigo 42 da MP nº 2.158, de 2001).

3.9. Prosseguindo com a análise, indicou-se que, com a sistemática monofásica ou concentrada, o legislador visou, para algumas situações especiais, facilitar a administração de um tributo ou contribuição pela concentração da arrecadação a um ponto da cadeia de comercialização, de tal forma que se utilizam alíquotas maiores uma única vez, representando a carga prevista para toda a cadeia, não fazendo sentido a apuração de crédito numa etapa posterior àquela submetida à tributação concentrada.

3.10 Em razão disso, os créditos eventualmente computados relativamente às aquisições para revenda dos derivados de petróleo citados não devem ser considerados.

3.11. Salientou que, em relação ao álcool para fins carburantes, vigorava até setembro de 2008 a sistemática da cumulatividade (inciso IV do §3º do artigo 1º e alínea "a" do inciso VII do artigo 8º da Lei nº 10.637, de 2002).

#### **Dos créditos sobre custos, despesas e encargos**

3.12. Arrematou que para os casos de custos, despesas e encargos, cujo creditamento seja autorizado pela lei, o crédito será apurado exclusivamente em relação às receitas sujeitas à não-cumulatividade, podendo o contribuinte optar pelo método da apropriação direta ou pelo rateio proporcional. No caso do rateio proporcional, método escolhido pelo contribuinte, aplica-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.

3.13. A autoridade fiscal efetuou o levantamento das receitas sujeitas à incidência não cumulativa e a receita bruta total, para o período em exame, calculando a relação entre elas para fins do rateio proporcional previsto legalmente, procedendo, também, quanto à análise dos custos, despesas e encargos comuns a receitas submetidas aos regimes de tributação diferentes.

**Do crédito relativo à armazenagem e ao frete**

3.14. A verificação foi iniciada pelo crédito relativo à armazenagem e ao frete, tratado pelo inciso IX do artigo 3º e pelo art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, constatando-se que não é para toda e qualquer operação de venda cujo ônus for suportado pelo vendedor que o valor do frete e da armazenagem podem servir para cálculo de créditos por parte dos contribuintes.

Além disso, a norma citada traz limitações, de sorte que apenas o que está incluído nos incisos I e II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, autorizam que o valor do frete e da armazenagem pode servir para o cálculo de créditos por parte dos contribuintes.

3.15. Os créditos são apurados exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à incidência não cumulativa do PIS/Pasep. Portanto, se o álcool para fins carburantes (alínea "a" do inciso I do artigo 3º, c/c o inciso IV do §3º do artigo 1º da Lei nº 10.833, de 2003), a gasolina e suas correntes (exceto de aviação), o óleo diesel e o gás liquefeito de petróleo (GLP) e de gás natural (alínea "b" do inciso I do artigo 3º, c/c o inciso I do §1º do artigo 2º da Lei nº 10.833, de 2003) não estão no campo da não-cumulatividade, o frete e a armazenagem vinculados à revenda destes itens não servem para cálculo de crédito do PIS/Pasep, entendimento que se confirma pela Solução de Consulta nº 212, de 2006, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 10<sup>a</sup> Região Fiscal.

3.16. A partir dos documentos apresentados pela empresa, foi verificado que todos os pagamentos feitos a título de frete ou armazenagem estão vinculados a operações com gasolinas, óleo diesel e álcool combustível, cuja revenda está fora do campo de abrangência da não-cumulatividade. Dessa forma, todo o crédito pretendido pelo contribuinte provindo de despesas de frete e armazenagem foi desconsiderado.

**Do crédito com despesas com aluguel**

3.17. Relativamente ao crédito com despesas de aluguel, após intimações, a empresa Alesat Combustíveis S/A apresentou a relação de lançamentos que, no seu entender, fundamentariam a apuração da base de cálculo, os contratos de locação e respectivos pagamentos. Da análise dos documentos apresentados, a autoridade fiscal consignou que:

a) O contrato mantido com a Bansha SA não autoriza a apuração de créditos em razão de a locadora ser domiciliada fora do Brasil (Uruguai), incidindo na vedação disposta no inc. I do §3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; b) Em relação ao contrato mantido com o IPLEMG, deve-se destacar que seu objeto é imóvel destinado a escritório e situado no Edifício Lucas Lopes, Rua Dias Adorno, Belo Horizonte/MG, e que no cadastro da Receita Federal não consta nenhuma unidade ou estabelecimento da fiscalizada com funcionamento em dito endereço, deixando de atender ao requisito legal que impõe a utilização do imóvel locado nas atividades da empresa; c) Ainda com relação ao mesmo locador (item b, acima), mesmo que o contrato firmado autorizasse a apuração de créditos, não foram apresentados quaisquer documentos relativos a pagamentos que deveriam ter sido realizados em janeiro, abril, junho e dezembro de 2007; d) Os valores relativos a contrato mantido com a empresa Minascopy Nacional Ltda não dão direito a crédito, já que o contrato apresentado (062/2007) dispõe sobre o aluguel de equipamentos com material de consumo incluso, e a lei não previu hipóteses de creditamento decorrente de materiais de consumo; e) O contrato celebrado com a Helix Administração e Participação Ltda tem por objeto a locação de terreno, ferindo o previsto no dispositivo legal que autoriza apuração de crédito decorrente de locação de "...prédios, máquinas e equipamentos...". Ademais, não foi apresentado qualquer aditivo que determine os valores eventualmente devidos nos meses de janeiro a junho de 2007, impedindo a conferência dos valores apresentados, caso atendessem às disposições legais. Também não foram comprovados pagamentos nos meses de janeiro e março de 2007; f) Os valores relativos ao "condomínio Edifício Lucas" não puderam ter sua regularidade confirmada em razão da não apresentação de qualquer contrato de locação, fato este que impossibilita por completo a verificação da correção de quaisquer informações relativas à empresa, tampouco permite a convalidação de eventuais créditos demandados pela fiscalizada; g) Em relação à Damovo do Brasil SA, foi apresentado um contrato de prestação de serviço de assistência técnica, e não há previsão legal para apuração de créditos decorrentes da aquisição de serviços desta natureza; h) O contrato celebrado com a Salemco Brasil Petróleo Ltda não especifica que benfeitorias e instalações são objeto de locação, além do fato de que a locadora está inapta nos sistemas da Receita Federal. Não foram apresentados comprovantes de pagamentos dos meses de maio e agosto e há meses em que a empresa apresenta mero relatório gerencial cujos valores indicam pagamentos efetuados ao Banco Industrial do Brasil, sem permitir a identificação do beneficiário ou causa de sua realização; i) O contrato com a Cia de Empreendimentos de São Paulo carece de comprovação de pagamento nos meses de março, maio, junho e novembro de 2007; j) O contrato com a Ferreira

Participações Ltda não contém documento que comprove pagamentos nos meses de março e maio de 2007; l) Não foram apresentados comprovantes de pagamentos efetuados em fevereiro, abril, agosto e dezembro a Medeiros & Lopes Ltda, tampouco foi comprovado pagamento a Jacar Distribuidora de Petróleo no mês de fevereiro de 2007; m) Não foi apresentado contrato vigente em 2007 e eventualmente celebrado com a Gold Petróleo; n) O contrato celebrado com a Digitro Tecnologia diz respeito ao aluguel de hardware e software, além de assistência técnica, e não há previsão legal para desconto de créditos com despesas desta natureza; o) Não foi apresentado contrato celebrado com o posto Magalhães, apenas aditivos que não permitem identificar os elementos essenciais ao negócio jurídico e aferição de sua regularidade quanto ao creditamento de contribuições. Os pagamentos que seriam relativos ao contrato não coincidem em valor, data e beneficiário do mesmo; p) Não foram apresentados contratos celebrados com Comercial Santa Zita; Ferreira & Filhos; R. Alex dos Santos ME; Dalmac Ref. E Manutenção; e Mega Energia Locação e Administração de Bens, impedindo a aferição da correção dos valores pretendidos de crédito e motivando sua glosa; q) O contrato com o Posto Eso Fortaleza foi celebrado com pessoa física, fato que impede apuração de créditos. Além disso, os pagamentos apresentados não correspondem aos dados do contrato e foram efetuados a pessoa diversa da locadora; r) A avença com a Contema diz respeito à “promessa de cessão de direitos e obrigações”, extrapolando o objeto de contrato de locação, fato que não possui previsão legal para apuração de créditos; o mesmo se dá com o contrato celebrado com a MSA Incorporação e Empreendimentos Imobiliários Ltda; s) Os pagamentos efetuados em razão do contrato com Auto Posto Aquidauana foram efetuados a pessoa física, fato vedado pela legislação de regência para fins de apuração de créditos de contribuições. No mesmo sentido, o contrato com Marcos Petrúcio de Vasconcelos trata de arrendamento celebrado pela fiscalizada com pessoa física, fato que impede a apuração de créditos.

3.18. A documentação apresentada comprovou apenas parte dos valores informados pela empresa a título de despesa com aluguéis, o que acarretou glosa parcial dos correspondentes créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, para o trimestre em referência (2º trimestre de 2007).

#### **Do crédito de despesas com depreciação**

3.19. Na análise do crédito de encargos com depreciação, cuja base legal são os incisos VI e VII e o §1º (inc. III) do 3º da Lei nº 10.833, de 2003, está consignado que a empresa relacionou os itens depreciáveis em uma planilha, justificando que a grande maioria dos bens incorporados ao ativo imobilizado decorreram de obras civis de adaptações necessárias ao exercício de suas atividades, realizadas em imóveis de terceiros.

3.20. A autoridade fiscal apontou que a legislação autoriza a apuração de encargos de depreciação em bens de terceiros, desde que o contribuinte que os

apure seja o mesmo que vai suportá-los (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, parágrafo 7º), sendo também previsto neste dispositivo que, no caso de construções e edificações, a quota de depreciação passa a ser dedutível a partir da conclusão da obra.

3.21. Acerca das planilhas juntadas pela empresa, em atendimento a intimações, aquela autoridade justificou que: (i) não especificam a utilidade na atividade da empresa de cada bem sujeito à depreciação; (ii) não indicam a taxa de depreciação utilizada; e (iii) contêm uma relação de materiais e serviços que podem ou não ter sido utilizados em obras e edificações ou simplesmente ter se destinado a pequenos reparos rotineiros.

3.22. Outrossim, foi ressaltado pelo Auditor-Fiscal que empresa informa que os valores estariam registrados na conta “benfeitorias em imóveis de terceiros”. Porém, para o ano de 2007, aquela autoridade asseverou inexistir conta contábil com essa denominação, tendo-se identificado duas contas com nomes similares, mas que apresentavam saldos bastante inferiores em relação ao montante pleiteado.

3.23. Os créditos advindos de encargo de depreciação foram desconsiderados e, portanto glosados, uma vez que se concluiu que a empresa não comprovou o cumprimento dos requisitos legais necessários para sua fruição, tanto no que tange aos cálculos decorrentes da aplicação da norma vigente, como ao direito à apuração da própria depreciação e ao direito à apuração do crédito da Cofins.

#### **Do crédito com despesas de arrendamento mercantil (leasing)**

3.24. A empresa pleiteou a dedução de créditos decorrentes de despesas com leasing. Após ser intimada, apresentou documentação, cuja análise permitiu à Fiscalização constatar que a base de cálculo dos créditos estava superestimada.

3.25. O contrato celebrado com o BB leasing, por exemplo, prevê uma contraprestação pelo arrendamento mercantil no valor de R\$ 23.993,89 e R\$ 11.639,75 correspondentes ao valor residual diluído mensalmente. Porém, apenas o valor da contraprestação deve servir de base para apuração de crédito, segundo expressa disposição contida no art. 3º, V das leis que regem as contribuições.

3.26. No que tange ao contrato com o Safra Leasing Arrendamento Mercantil, a fiscalizada assumiu compromisso com contraprestação mensal no valor de R\$ 3.524,09. Além disso, o valor do pagamento relativo ao mês de março não foi comprovado pela fiscalizada, assim como um suposto pagamento efetuado no dia 27 de fevereiro.

3.27. Com base nisso, foram glosadas as diferenças entre os valores constantes no cálculo dos créditos de despesas com leasing da Cofins não cumulativa do 2º trimestre de 2007 apresentados pela empresa e os comprovados pela Fiscalização.

#### **Do crédito apurado pela Fiscalização**

3.28. Diante disso, nos termos da legislação aplicável, apurou-se o crédito a que o contribuinte tinha direito, relativamente ao 2º trimestre de 2007, a título de Cofins, conforme abaixo:

2007	Mercadoria	Aluguel	Leasing	Energia	%	Base de Cálculo	Crédito de COFINS
Abr	921.631,42	98.918,80	27.517,98	72.583,92	0,34	922.301,24	0,00
Mai	918.571,04	62.455,96	27.517,98	129.183,99	0,36	919.367,76	69.871,95
Jun	1.075.719,05	62.455,96	23.993,89	83.523,37	0,37	1.076.344,03	81.802,15

Tabela 5 - Crédito real apurado no trimestre (R\$)

2007	Cofins			FISCALIZAÇÃO	
	PER/DCOMP	Credito	Saldo		
Abr	118.690,48	474.580,81	355.890,33	70.094,89	48.595,59
Mai	130.973,33	483.924,93	352.951,60	69.871,95	61.101,38
Jun	135.208,14	478.931,40	343.723,26	81.802,15	53.405,99
2º trimestre	<b>384.871,95</b>	<b>1.437.437,14</b>	<b>1.052.565,19</b>	<b>221.768,99</b>	<b>163.102,96</b>

Tabela 6 – Utilização dos créditos (R\$)

3.29. Concluiu-se que o crédito real apurado no trimestre (R\$ 221.768,99) é menor que o valor do débito não cumulativo apurado pela empresa (R\$ 384.871,95).

3.30. Com base nos argumentos jurídicos e nas constatações mencionadas, o resultado do Despacho Decisório foi indeferir, por inexistência de crédito, o PER nº 07489.38096.140308.1.5.11-0487, e não homologar a compensação formalizada mediante a DCOMP de nº 05499.73234.140308.1.7.11-0189.

**4. Devidamente cientificado da decisão em 26/12/2011, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 25/01/2012, por intermédio de seus representantes legais, para expor, em síntese, o seguinte:**

4.1. Justifica a tempestividade de seu recurso e faz síntese do processo e do objeto da presente manifestação de inconformidade.

4.2. Expõe as alterações da legislação do PIS/Pasep e da Cofins acerca da legislação que rege a matéria examinada.

4.3. Esquematiza seus argumentos conforme quadro denominado “Cenário Fiscal 02”, no qual é possível identificar duas sistemáticas de apuração: (i) uma cumulativa e monofásica, relativamente à venda de álcool para fins carburantes; (ii) outra não-cumulativa e monofásica, relativamente à receita de venda de gasolina, óleo diesel, GLP e querosene de aviação.

4.4. Referindo-se a questão jurídica a ser dirimida, indica que o agente fiscal prolator do despacho decisório, externou entendimento que, com a nova redação normativa dada pela Lei nº 10.865, de 2004, apenas as refinarias poderiam apurar créditos em suas compras, nada se alterando com relação aos revendedores (distribuidores e comerciantes varejistas), que continuariam submetidos às mesmas regras, ou seja, alíquota zero incidente sobre a receita de venda dos derivados de petróleo, sem direito ao crédito da compra;

4.5. Argumenta que esta não é a interpretação correta acerca do novo regramento normativo, pois, embora os efeitos financeiros da isenção, da alíquota zero e da não incidência sejam os mesmos, do ponto de vista jurídico, essas três figuras desonerasativas são bastante distintas, trazendo conceitos para amparar sua assertiva de que os distribuidores, atacadistas e varejistas dos derivados de petróleo continuam contribuintes do PIS/Cofins, amparando-se na doutrina de Adolpho Bergamini segundo o qual: "(...) a apuração do PIS e da Cofins na forma prescrita nas leis supramencionadas em verdade não são monofásicas, porque não há uma única incidência na origem da cadeia de circulação interna das mercadorias (isto é, nas vendas do Fabricante e do Importador). O que há (e isto é certo) é uma cadeia plurifásica de incidência tributária, na qual a legislação determinou que a alíquota de determinados contribuintes é majorada e as alíquotas aplicáveis a outros contribuintes é 0%".

4.6. No que se refere ao tópico sobre o percentual de rateio para cálculo dos créditos comuns, repisa a sua interpretação sobre os efeitos jurídicos promovidos pela Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao inc. IV do §3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, para incluir no regime da não-cumulatividade para o PIS/Pasep e a Cofins, à exceção daquelas auferidas na venda de álcool para fins carburantes, todas as demais receitas antes listadas, inclusive as vinculadas à gasolina e óleo combustível, transcrevendo novamente doutrina de Adolpho Bergamini;

4.7. Cita e transcreve a Solução de Consulta nº 27, de 26/01/2007, segundo a qual "A pessoa jurídica sujeita a incidência monofásica deve apurar seus créditos tendo por base as alíquotas e procedimentos próprios do regime da não-cumulatividade", bem como a Solução de Consulta nº 286, de 27/08/2004, para sustentar que, a contrario sensu, após a referida modificação do inc. IV do §3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, o direito ao crédito pela sistemática da não-cumulatividade estaria garantido para os contribuintes submetidos ao regime monofásico; 4.8. Articula que a inclusão de parte das receitas na não-cumulatividade do PIS/Cofins (gasolina e óleo diesel) e exclusão de outra (álcool para fins carburantes) se deu em razão do objeto da operação de venda de mercadorias (produtos), e não do sujeito envolvido nessa mesma operação e, sendo objetivo o critério eleito pelo legislador não é dado ao aplicador da lei modificá-lo, advogando que "se o legislador quisesse limitar não só o produto (álcool para fins carburantes) como o sujeito também, deveria ter feito menção expressa a essa situação na própria regra de exceção" e, como o legislador não o fez, infere que "a interpretação dada é completamente equivocada porque vai além dos limites da legalidade".

4.9. Reitera que, com a edição da Lei nº 10.865, de 2004, somente o álcool para fins carburantes permaneceu na sistemática cumulativa<sup>5</sup>, sendo que a gasolina e o óleo diesel ingressaram na sistemática não-cumulativa, não importando a qualidade do contribuinte envolvido na operação de venda (fabricante, importador, distribuidor ou varejista), propondo, em função disso, a revisão da

tabela elaborada pelo Auditor-Fiscal para incluir as receitas decorrentes das vendas de gasolina e óleo combustível (inseridas na coluna "Alíquota Zero"), entre as chamadas receitas não-cumulativas, de modo a contribuir para o cálculo do percentual de rateio dos créditos comuns, apresentando demonstrativo a ser considerado.

4.10. Ressalva que, ao contrário do que o Auditor-Fiscal tenta induzir, não está a manifestante tentando se creditar do valor da gasolina e do óleo combustível adquirido para revenda, pois deseja tão-somente que tais receitas sejam computadas no numerador do percentual de rateio:

4.11. Relativamente à glosa do crédito de frete e armazenagem, assinala que o crédito não acatado é decorrente do custeio de frete e armazenagem suportado pela empresa nas operações de venda dos produtos, consoante prescreve o art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637, de 2002, que transcreve.

4.12. Salienta que o direito creditório pleiteado e ora glosado pelo Auditor-Fiscal não se vincula aos combustíveis adquiridos (com tributação monofásica concentrada na fase anterior), mas sim aos gastos com fretes e armazenamento decorrentes de tais receitas, que, por sua vez, estão sujeitas ao regime não-cumulativo, residindo neste ponto a sua discordância ao entendimento delineado no Despacho Decisório.

4.13. Alega que no Despacho Decisório, o Auditor-Fiscal da RFB tenta induzir a existência de um (suposto e equivocado) terceiro regime de tributação, o qual não seria "cumulativo" tampouco "não cumulativo" e, sim, "monofásico", confundindo uma técnica de apuração e recolhimento (concentrada ou monofásica) com regime de tributação.

4.14. Indica que a interpretação dada ao inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, pelo Auditor-Fiscal é equivocada, ao desconsiderar que as receitas decorrentes da venda de gasolina e óleo combustível pelos distribuidores estão submetidas ao regime não-cumulativo, sendo que, à exceção do crédito decorrente da aquisição dos aludidos produtos, expressamente vedado pelo disposto no art. 3º, I, "b", todos os demais créditos que se vinculem à receita da revenda desses produtos são passíveis de aproveitamento pela manifestante.

4.15. Justifica que a prova do direito ao crédito dos distribuidores, atacadistas e varejistas de gasolina e óleo combustível foi a tentativa legislativa de acabar com esse direito creditício pelas Medidas Provisórias nº 413, de 2008, e nº 451, de 2008, mas que, felizmente, tal vedação foi retirada da versão final das Leis nº 11.727, de 2008, e nº 11.945, de 2009, de conversão de ambas as MP, remanescendo líquido e certo o direito dos distribuidores, atacadistas e varejistas de produtos monofásicos de se creditarem nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

4.16. Esclarece que a menção que o inciso IX faz aos incisos I e II, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, é sobre os atos de "adquirir para revender"; ou

"adquirir/contratar para utilizar como insumo", de sorte que não tem relevância, para fins do direito ao crédito sobre a despesa com armazenagem e frete na venda, se a mercadoria adquirida está ou não no regime monofásico, pois o que interessa é que ela tenha sido destinada à revenda ou à produção (como insumo) do adquirente.

4.17. Pontua a manifestante que, não bastasse o direito ao crédito do frete e da armazenagem extraído do próprio teor do inciso IX retro referido, a mencionada hipótese de creditamento também encontra fundamento em seu enquadramento como insumo, ao afirmar que, em sua atividade de distribuição, pratica peculiar processo produtivo que modifica e aperfeiçoa a gasolina tipo "A", misturada, num certo percentual sobre a solução total, ao álcool anidro para obtenção da gasolina tipo "C", finalmente distribuída com contagem própria exigida para o consumo (art. 9º da Lei nº 8.723, de 2003, que trata da redução de emissão de poluentes para veículos automotores, o que impede a revenda da gasolina em sua forma pura: a do tipo "A").

4.18. Alega que todo o processo produtivo acima qualifica a recorrente não como mera comerciante revendedora de combustíveis, mas como uma empresa que desenvolve verdadeiro e típico processo de beneficiamento de gasolina, aos moldes previstos no art. 4º, do Regulamento de Impostos Industrializados e, neste contexto, a gasolina tipo "C" seria um produto industrializado, à maneira definida no art. 3º deste Regulamento, circunstância que credenciaria a defendant a enquadrar suas despesas com armazenagem e com frete como incontestes insumos industriais, os quais permitem o direito ao crédito relativo à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

4.19. Referindo-se aos créditos relativos a aluguéis, inicia a sua defesa afirmando que a glosa decorreu de meras questões formais atinentes à comprovação dos custos/despesas incorridas.

4.20. Neste sentido, em relação ao contrato de aluguel celebrado com a IPLEMG, assevera que o agente fiscal justificou a glosa pelo fato de que no cadastro da Receita Federal não constar nenhuma unidade ou estabelecimento da fiscalizada com funcionamento em dito endereço. Todavia, explica que a razão para a constatação fiscal decorre do fato de que, em 2008, ou seja, em momento posterior ao período ora fiscalizado, a Manifestante transferiu seu escritório em Belo Horizonte da Rua Dias Adorno (endereço constante do contrato de locação em tela) para a Av. Raja Gabaglia (atual endereço constante nos cadastros da RFB), consoante se infere do CNPJ da época e do alvará da Prefeitura ora acostados aos autos.

4.21. No que toca aos créditos decorrentes do contrato com a MINASCOPY NACIONAL LTDA, justificado pela autoridade fiscal como sendo de "aluguel de equipamentos com material de consumo incluso", argumenta que inexiste na legislação (inc. IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) qualquer restrição de crédito em relação ao objeto locado na legislação.

4.22. Já em relação ao contrato firmado com a SALEMCO BRASIL PETRÓLEO LTDA., o qual não foi acatado sob a alegação de que "o locador estaria inapto nos sistemas da Receita Federal", justifica que, de fato, a locadora está atualmente com seu CNPJ irregular por dificuldades financeiras por que passou desde a época do contrato. Tanto isso é verdade que o referido imóvel locado à manifestante foi posteriormente dado em pagamento a um de seus credores, o Banco Industrial, com o qual a manifestante formalizou contrato de locação e ao qual passou a pagar os valores dos aluguéis, tal qual se depreende do conjunto documental, que apresenta.

4.23. No que se refere aos contratos firmados com a CIA DE EMPREENDIMENTOS DE SÃO PAULO, FERREIRA PARTICIPAÇÕES LTDA, MEDEIROS & LOPES, JACAR DISTRIBUIDORA DE PETROLEO e GOLD PETRÓLEO, não acatados originalmente sob a alegação de que ficaram desguarnecidos de comprovantes dos valores dos aluguéis nele previstos, apresenta documentos complementares (conjunto documental 07), pugnando desde já pela concessão de prazo para a juntada de outros documentos que porventura venha a encontrar posteriormente e entenda pertinente à comprovação de seu direito creditório.

4.24. Quanto ao contrato firmado com a DIGITRO TECNOLOGIA, não entende a razão da glosa efetuada, porquanto existe expressa autorização da RFB quanto a tais créditos, consoante se infere da Solução de Consulta nº 43, de 26 de janeiro de 2010.

4.25. Atinente ao contrato firmado com o POSTO MAGALHÃES, inicialmente não acatados sob alegação de falta de apresentação do contrato celebrado, apresenta o contrato e os comprovantes de pagamento (conjunto documental 08). O mesmo teria sido o motivo em relação aos contratos firmados com COMERCIAL SANTA RITA, R. ALEX DOS SANTOS ME, DALMAC REF. E MANUTENÇÃO e MEGA ENERGIA LOCAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO DE BENS, para os quais apresenta o "conjunto documental 09".

4.26. Por fim, em relação aos contratos de aluguéis com CONTEMA e com a MSA INCORPORAÇÃO E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, aduz que, uma vez que a cessão de direitos e obrigações referidas nos contratos são meros acessórios da locação firmada, inexistiria extrapolação do objeto da locação, mas apenas esclarecimento de que o imóvel locado engloba todos os seus acessórios, consoante se infere de uma de suas cláusulas:

"(...) a relação de bens de propriedade da CONTEMA instalados em cada estabelecimento e que serão objeto da locação também prevista neste contrato, e, ainda, a situação ambiental (...)".

4.27. Referindo-se ao seu direito ao crédito de despesas com depreciação, informa que foram quatro as justificativas apresentadas pelo Auditor-Fiscal. Inicialmente, argumenta que para manter os postos de combustíveis com sua bandeira, realiza uma série de investimentos de ordem estrutural, assumindo a

obrigação e o encargo de realização de obras em imóveis de terceiros, com os quais mantém essa relação comercial.

4.28. Em relação a justificativa do fiscal de que as planilhas apresentadas "contêm uma relação de materiais e serviços que podem ou não ter sido utilizados em obras de edificações, como podem simplesmente ter se destinado a pequenos reparos rotineiros", afirma que o ônus da prova deve recair sobre o Auditor-Fiscal, não sendo admissível a simples alegação de que os materiais "poderiam ou não" ter sido utilizados nas obras, pois caberia a ele detalhar quais os materiais que supostamente não teriam sido utilizados em obras de edificações de modo a comprovar suas conclusões. Sustenta que foram feitas obras nos imóveis, sejam próprios ou de terceiros, e que foi a manifestante quem assumiu os referidos custos, consoante demonstra a documentação juntada.

4.29. No que diz respeito a ausência de indicação das taxas de depreciação, apresenta, neste momento, documentação (conjunto documental 12) para informar quais as taxas de depreciação foram consideradas para o cálculo do crédito apropriado.

4.30. Destaca que, para justificar a glosa dos créditos de depreciação, o auditor fiscal aponta também uma suposta diferença, em relação ao ano de 2007, entre a soma das contas de números 32021212 e 32021014, no valor de R\$ 664.282,78, e o montante verificado na memória de cálculo apresentada, correspondente a R\$ 3.607.749,77. Aduz que da observação de todas as contas contábeis que serviram de base de cálculo para os valores (conjunto documental 12), não se identifica de que forma o valor de R\$ 664.282,78 foi obtido, arguindo, em função disso, a nulidade do procedimento por impossibilidade de sua ampla defesa.

4.31. No que concerne à glosa do crédito apurado sobre despesas de arrendamento mercantil, embora salientando estar certo quanto à legitimidade do seu aproveitamento, externa abrir mão de sua contestação, dada a insignificância do montante e a exiguidade do tempo para providenciar a documentação comprobatória.

4.32. Finalmente, pugna pela reforma do Despacho Decisório, para: (i) desmembrar os créditos glosados correspondentes às despesas de arrendamento mercantil do montante total pleiteado para que a manifestante possa efetuar a correspondente quitação; e (ii) reconhecer o direito creditório e deferir o Pedido de Ressarcimento formalizado no PER nº 07489.38096.140308.1.5.11-0487 e homologar integralmente a compensação da DCOMP nº 05499.73234.140308.1.7.11-0189.

A manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente sem reconhecimento do direito creditório, por unanimidade de votos, pela 2<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) conforme acórdão 11-61.043, cuja ementa está transcrita abaixo:

Acórdão 11-61.043 - 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/REC

Sessão de 31 de outubro de 2018

Processo 10469.720405/2010-02

Interessado ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.

CNPJ/CPF 23.314.594/0001-00

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

Ementa:

REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

A partir de 1º de agosto de 2004, as receitas decorrentes da venda de combustíveis derivados de petróleo (o que inclui a gasolina, exceto gasolina de aviação, e o óleo diesel), produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica, estão, em regra, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

REGIME NÃO CUMULATIVO. PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. RATEIO PROPORCIONAL.

A partir de 1º de agosto de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais receitas estejam submetidas a suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições em voga, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

REGIME NÃO CUMULATIVO. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VIABILIDADE.

No caso de revenda de combustíveis derivados de petróleo, sujeitos à incidência concentrada ou monofásica, apenas os incisos III, IV, V e VII do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, são juridicamente viáveis para a geração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. PRODUTOS TRIBUTADOS PELO IPI. COMBUSTÍVEIS. IMUNIDADE.

As distribuidoras de combustíveis, produtos imunes ao IPI, que misturam o álcool anidro à gasolina “Tipo A”, para a obtenção da gasolina “Tipo C”, não são estabelecimentos industriais, assim somente considerados aqueles que fabricam produtos tributados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

Ementa:

DILIGÊNCIAS. DISCRICIONARIEDADE DO JULGADOR.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. DÉBITO SUPERIOR AO CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. COMPENSAÇÕES INDEVIDAS. NÃO-HOMOLOGAÇÃO. MANUTENÇÃO.

Improcedente o pedido de ressarcimento a título da contribuição para a Cofins na sistemática não-cumulativa quando o valor total do débito desta contribuição em determinado período é superior ao crédito apurado no mesmo período em favor do sujeito passivo, sendo mantida a não homologação das indevidas compensações declaradas nas quais o pretendido crédito foi utilizado.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Tendo tomado ciência da decisão de primeira instância no dia 21/12/18 por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico perante a RFB, a empresa apresentou, em 22/01/19, recurso voluntário onde solicita:

#### V. DOS PEDIDOS

Ante o exposto, com amparo nos fundamentos acima apontados, bem como nos precedentes assinalados, a Recorrente requer a esse Colendo Tribunal Administrativo que:

- a) Converta o julgamento em diligência para que seja analisado os documentos comprobatórios das despesas com aluguel e depreciação ora apresentados pela Recorrente;
- b) Dê TOTAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário para reconhecer integralmente o crédito pleiteado na Declaração de Compensação nº 05499.73234.140308.1.7.11-0189, homologando-a em sua integralidade.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

Conforme já relatado, trata-se de glosas de créditos referentes à Cofins do 2º trimestre de 2007 relativos a várias rubricas. Com relação às despesas com arrendamento mercantil, particularmente, a empresa desistiu do contencioso.

A DRJ julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, revertendo algumas glosas feitas pela fiscalização, porém a empresa continuou sem saldo de crédito de Cofins a ser ressarcido, motivo pelo qual o direito creditório não foi reconhecido.

No recurso voluntário, Alesat insurge-se apenas com relação aos seguintes itens: **despesas com aluguel e depreciação e despesas com armazenagem e frete vinculados à venda de gasolina e óleo diesel.**

Esses 2 itens serão tratados em seguida.

**Despesas com aluguel e depreciação:**

Nesse item, a recorrente alega que a DRJ indeferiu parcialmente créditos por ausência de documentos comprobatórios. Apresenta “conjuntos documentais” numerados de 01 a 08 e solicita a conversão do julgamento em diligência para análise de tais documentos.

Abaixo, alguns trechos do recurso:

Registre-se inicialmente que, ao analisar os argumentos e documentação da manifestação de inconformidade relativos aos créditos vinculados às despesas com alugueis e com os encargos com depreciação, a ilustre Turma Julgadora indeferiu parcialmente os créditos por ausência dos documentos comprobatórios exigidos pela legislação.

Pois bem. Considerando que a glosa efetuada se encontra amparada na suposta ausência da respectiva documentação, vem a ora Recorrente, em consagração ao princípio da verdade material, apresentar todos os documentos aptos a comprovar o alegado, senão vejamos:

(...)

Dessa feita, considerando que toda a documentação comprobatória foi apresentada pela ora Recorrente, deve ser convertido o julgamento em diligência para que seja analisado os documentos ora anexados e intimado o contribuinte para dirimir eventuais dúvidas e apresentar esclarecimentos caso seja necessário.

Não assiste razão à recorrente.

A DRJ analisou todos os documentos apresentados junto com a manifestação de inconformidade e trouxe suas conclusões, de forma clara e objetiva, no acórdão.

Com relação aos aluguéis, discorreu **específica e nominalmente** sobre cada um dos contratos para os quais foi apresentada documentação. Reconheceu parte dos valores para os quais entendeu que existia comprovação, como se observa nos seguintes trechos:

19. Conforme relatado, o contribuinte apurou créditos sobre despesas com aluguéis de contratos celebrados com: (i) Bansha S/A; (ii) IPLEMG; (iii) Minascopy Nacional Ltda; (iv) Helix Administração e Participação Ltda; (v) “condomínio Edifício Lucas”; (vi) Damovo do Brasil S/A; (vii) Salemco Brasil Petróleo Ltda; (viii) Cia de Empreendimentos de São Paulo; (ix) Ferreira Participações Ltda; (x) Medeiros & Lopes Ltda; (xi) Jacar Distribuidora de Petróleo; (xii) Gold Petróleo; (xiii) Digitro Tecnologia; (xiv) Posto Magalhães; (xv) Comercial Santa Zita; (xvi) Ferreira & Filhos; (xvii) R. Alex dos Santos ME; (xviii) Dalmac Ref. E Manutenção; (xix) Mega Energia Locação e Administração de Bens; (xx) Posto Eso Fortaleza; (xxi) Contema; (xxii) MSA Incorporação e Empreendimentos Imobiliários Ltda; e (xxiii) Auto Posto Aquidauana e Marcos Petrúcio de Vasconcelos.

19.1. No recurso apresentado, a empresa defendante não apresentou justificativas ou provas em relação aos contratos acima relacionados nos itens (iv), (v), (vi), (xv), (xix) e (xxii), devendo as respectivas matérias serem consideradas não impugnadas, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

(...)

34. À vista do exposto, deve ser reconhecido ao contribuinte o direito de apurar créditos da não-cumulatividade da Cofins sobre as despesas com aluguéis discriminadas nos itens acima, sobre os quais devem ser aplicados os percentuais de rateio calculados neste Voto (item 14):

MÊS	ABRIL	MAIO	JUNHO
DESPESAS COM ALUGUÉIS	21.195,96	35.582,13	7.228,43

Não há assim, nenhum documento apresentado até o momento da impugnação relativo a aluguéis que não tenha sido analisado.

Com relação à depreciação, a DRJ também analisou e se manifestou sobre os documentos apresentados – especialmente os “conjuntos documentais 11 e 12”, que tratam do tema. Tratava-se de documentos que, com raras exceções, traziam notas fiscais relativas a períodos diversos do que estava em análise e documentos em que não é descrita nem ao menos a taxa de depreciação utilizada. Não foi demonstrada a utilidade de cada bem no processo produtivo e nem a consistência dos registros contábeis. Além disso, vários itens apresentados sequer dariam direito ao crédito de encargo de depreciação, como licenças ambientais, pagamento de impostos (IPTU), despesas com fretes, etc.

Alguns trechos do acórdão recorrido demonstram isso:

38.1. Assim, quando a situação posta sob apreciação se refere à restituição, compensação ou resarcimento de créditos tributários, que é a hipótese dos autos, a legislação tributária determina a apresentação de documentos comprobatórios da existência do direito creditório como requisito ao reconhecimento do pleito. E o que se deve ter por documentos comprobatórios do crédito? Por óbvio, documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito; pois, sem tal evidenciação, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado.

(...)

38.3. O considerado “conjunto documental 11” (fls. 2897-2942) não supre as lacunas expostas pela unidade de origem, relatadas no Relatório Fiscal. De fato, trata-se de contratos de “fornecimento e prestação de serviços” ou apenas de “fornecimento” celebrados com terceiros (Malhães e Filhos Ltda, BP do Brasil Ltda, VETR 2000 Comércio e Serviços Ltda - ME) em períodos anteriores ao trimestre em exame (2º trimestre de 2007), o que não permite provar que no trimestre em exame estavam vigentes. Ademais, as notas fiscais juntadas, foram emitidas em períodos anteriores ou posteriores ao dos fatos aqui analisados (2º trimestre de 2007), sendo, portanto, inservíveis para comprovar a alegação da recorrente, quais sejam, de que os investimentos estruturais realizados nos imóveis de terceiros, com os quais a recorrente mantém relação comercial, são necessários ao desempenho da sua atividade econômica e foram assumidos pela interessada.

(...)

Unidade	Descrição	Conta	Descrição da Conta	Item	Descrição	Depreciação Real
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		000820	CONCRETO	159,50
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		000823	TRILHO P/ FIXACAO FAIXAS	14,16
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		000831	MANIFESTACAO VISUAL	198,08
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		000836	MANIFESTAÇÃO VISUAL	55,20
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		000838	MANIFESTAÇÃO VISUAL	2,52
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		000839	OBRAS CIVIS	330,00
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		000840	MANIFESTAÇÃO VISUAL	108,76
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		000856	PROJETO COMBATE INCENDIO	52,63
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		000857	IPU	44,47
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		001029	CAMARA DE CALCADA, IDENTIFICADOR PRODUTO	309,22
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		001095	MANIFESTACAO VISUAL KIT FACHADA	33,34
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		001105	OBRAS CIVIS	15,94
09	SAO PAULO 1.3.02.03.14-2	Benefitorias em Postos Franqueados		001111	OBRAS CIVIS	104,16

Resumo das despesas

(...)

41. A análise da apresentação das taxas de depreciação (“conjunto documental 12”) resta prejudicada, haja vista que a própria relação do itens deprecáveis não é suficiente para comprovar o crédito, pois permanecem sem a devida comprovação: (i) que o ônus é suportado pela recorrente<sup>6</sup>; (ii) qual seria a utilidade de cada item submetido à depreciação; e (iii) há inconsistência nas informações registradas na contabilidade, já expostas anteriormente. Além disso, nos dispêndios elencados no “conjunto documental 12” há registros de notória incompatibilidade com a natureza jurídica do crédito almejado: IPTU, fretes, licenças ambientais, etc.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente pretende trazer outros documentos, não apresentados quando da impugnação.

Tal prática, contudo, não é aceitável, tendo em vista a ocorrência da preclusão.

O artigo 16 do Decreto 70.235/72 explicita que:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A apreciação de novas provas documentais não submetidas à autoridade julgadora de primeira instância somente é possível nas hipóteses previstas no art. 16 acima transcrito, e é situação excepcional.

Ressalte-se que o presente caso trata de pedido de ressarcimento, de iniciativa do próprio contribuinte e não de uma ação de iniciativa da Receita Federal. Em pedido de ressarcimento compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 373, inciso I. Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito ao ressarcimento de tal sorte que, se a RFB resiste à pretensão do interessado, não homologando o pedido, incumbe a ele, o contribuinte, na qualidade de autor, demonstrar seu direito. Quando é alegada a existência de um crédito, a documentação que suporta o pedido tem que existir e estar tempestivamente disponível.

Entendo, assim, que não ficou configurada nenhuma das hipóteses do § 4º, descabendo invocar a regra de exceção para suprir omissão absoluta do contribuinte em relação ao ônus que lhe cabia. Então, neste caso, fica configurada a preclusão.

Esse é o entendimento do CARF em inúmeros casos semelhantes, conforme disposto em ementas abaixo, incluindo caso julgado na presente Turma:

<b>Processo nº</b>	13016.000034/2004-17
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-001.342 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	07 de abril de 2011
<b>Matéria</b>	IOF
<b>Recorrente</b>	COOPERATIVA VINICOLA AURORA LTDA
<b>Recorrida</b>	DRJ PORTO ALEGRE-RS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS  
OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF**

Ano-calendário:2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PRECLUSÃO  
CONSUMATIVA.

A arguição, em Recurso Voluntário, de matéria não levada à apreciação da instância inferior, consubstancia a preclusão consumativa e o seu conhecimento, pelo órgão *ad quem*, caracteriza supressão de instância. Portanto, as matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF.

<b>PROCESSO</b>	<b>10916.000208/2008-25</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.656 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FERTILIZANTES SANTA CATARINA LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 22/09/2008

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

As matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF (art. 16 c/c art. 17 do Decreto n. 70.235/72).

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2 de 2009, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

<b>Processo nº</b>	10830.720295/2011-86
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3001-002.444 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária</b>
<b>Sessão de</b>	13 de março de 2024
<b>Recorrente</b>	NUTRIPLANT INDUSTRIA E COMERCIO S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO.**

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 110)

**REQUERIMENTO DE SUSTENTAÇÃO ORAL EM RECURSO.**

O pedido de sustentação oral deve ser encaminhado por meio de requerimento próprio, respeitando-se a forma e os prazos estabelecidos no regimento interno deste Conselho e nas demais normas atinentes ao tema.

**PAF. PER/DCOMP. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO/MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. POSSIBILIDADE EM CIRCUNSTÂNCIAS EXCEPCIONAIS.**

A regra é a preclusão do direito à apresentação da prova documental que não é trazida aos autos junto à contradita interposta em primeira instância, ressalvadas as exceções previstas na alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235.

No âmbito deste Conselho, também tem-se admitido, excepcionalmente, que novas provas documentais sejam juntadas aos autos após a interposição da manifestação de inconformidade (e até mesmo por ocasião da apresentação do recurso voluntário), quando, em um pedido de resarcimento/declaração de compensação, ocorre o indeferimento do direito creditório por meio de despacho decisório eletrônico e a decisão de primeira instância julga improcedente a manifestação de inconformidade por deficiência de provas.

No caso dos autos, todavia, não ocorreu nenhuma dessas situações.

<b>Processo nº</b>	10530.900070/2011-96
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3301-013.481 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	28 de setembro de 2023
<b>Recorrente</b>	COTESI DO BRASIL - COMERCIO, INDUSTRIA DE FIOS E PARTICIPACOES LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

**PEDIDO GENÉRICO DE JUNTADA DE NOVAS PROVAS. PRECLUSÃO.**  
Descabe, à luz da norma que regula o Processo Administrativo Fiscal no âmbito da União, o pedido genérico de apresentação, a qualquer tempo após a impugnação, de novos elementos de prova, sem que se demonstre a ocorrência de uma das possibilidades de exceção à regra geral de preclusão, qual sejam: (i) a impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior; (ii) a prova que se refira a fato ou direito superveniente; e (iii) a prova que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

**VERDADE MATERIAL. PROVA. LIMITES. ÔNUS DA PROVA.**

Ainda que o Processo Administrativo Federal esteja jungido ao princípio da verdade material, este não é absoluto. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova incumbe ao autor. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito pleiteado.

Não cabe, nesse contexto, a conversão do julgamento em diligência para análise dos documentos apresentados conforme pleiteado pela recorrente e a decisão de piso não merece qualquer reparo no presente item.

**Despesas com armazenagem e frete vinculados à venda de gasolina e óleo diesel**

Nesse tópico, a recorrente solicita o reconhecimento de créditos relativos a despesas com armazenagem e frete não relativos às aquisições, mas à venda de gasolina e óleo diesel. Traz acórdãos do CARF que tratam do tema. Abaixo, trechos do recurso voluntário:

**IV.2 DO DIREITO AO CRÉDITO EM GERAL DECORRENTE DOS CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DE REVENDA DA GASOLINA E DO ÓLEO DIESEL. RESTRIÇÃO APENAS AOS CRÉDITOS DE AQUISIÇÃO DOS PRÓPRIOS PRODUTOS. ART. 21, II, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 600/2005, REPETIDO NAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS QUE A SUCEDERAM**

Uma vez reconhecido pela própria decisão recorrida que as receitas decorrentes da venda de gasolina/óleo diesel se submeteram ao regime da não-cumulatividade a partir de 01/08/2004, cumpre demonstrar neste tópico o direito das distribuidoras de combustíveis (e não só das refinarias) a se aproveitarem dos créditos VINCULADOS a tais receitas.

Nesse diapasão, não é exagerado repisar que o crédito ora sob análise não é apurado em função das aquisições desses combustíveis para revenda. NÃO! Como já ressaltado acima, a ora Recorrente não se insurge quanto à vedação legal expressa constante na redação do art. 3º, I, "b", das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

O que pretende a ora Recorrente é que lhe seja reconhecido apenas o direito ao crédito de outras despesas e ônus suportados pela distribuidora, elencados nos demais incisos III a X do mencionado art. 3º, que se vinculam às receitas de venda desses combustíveis.

(...)

Isto porque a restrição prevista no referido parágrafo limita-se aos créditos das AQUISIÇÕES dos aludidos produtos, NÃO se estendendo, portanto, aos demais créditos DECORRENTES DE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS ÀS RECEITAS, que são aqueles previstos nos demais incisos do art. 3º retro mencionado.

(...)

Feitos os esclarecimentos acima, cumpre ressaltar que os créditos decorrentes dos gastos com fretes e armazenamento dos citados combustíveis estão previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, aplicável ao PIS por força do art. 15, inciso II do mesmo diploma:

(...)

Por fim, corroborando com todos os fundamentos acima invocados, em 15/09/2016, no julgamento dos casos da NATURA (Acórdão nº 9303-004.310) e da PROFARMA (Acórdão nº 9303-004.311) – vide novamente Conjuntos Documental 09 e 10 -, o CARF modificou sua interpretação até então contrária aos fundamentos apresentados pela ora Recorrente para reconhecer o direito ao crédito de PIS e COFINS apurados sobre as despesas com frete e armazenagem dos produtos submetidos ao regime monofásico das contribuições, destacando-se o seguinte trecho em virtude de sua clareza e taxatividade acerca do entendimento firmado no âmbito da Corte Máxima Administrativa:

(...)

Aliás, corroborando com este entendimento, o CARF, em acórdão recentíssimo - 3401-003.813 (vide novamente Conjunto Documental 11) -, novamente reconheceu a possibilidade do contribuinte se creditar das despesas com frete e armazenagem sob a égide da alíquota zero, e desta vez especificamente para distribuidora de combustíveis, o que demonstra um entendimento favorável inegavelmente sedimentado pelo referido órgão administrativo, senão vejamos:

Assiste razão em parte à recorrente.

O assunto foi objeto de recente análise pela 3ª Turma da Câmara Superior Recursos Fiscais deste CARF que, no âmbito do processo 10469.905321/2009-03 do contribuinte Ale Combustíveis S/A, acordou, por unanimidade de votos, o seguinte:

PROCESSO	10469.905321/2009-03
ACÓRDÃO	9303-015.955 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	ALE COMBUSTIVEIS S.A. FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadorias, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), por inexistir para tal despesa a restrição relativa aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I. (Solução de Consulta Cosit nº 66/2021).

Reproduzo, a seguir, com as devidas adaptações, alguns trechos do voto do relator Alexandre Freitas Costa, que adoto como minhas razões de decidir, tratando separadamente as despesas de frete e de armazenagem.

#### **Despesas com Frete**

O contribuinte vende produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação, e arca com o frete de entrega (vendas) destes produtos e, portanto, segundo seu entendimento, teria direito ao crédito conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Em julgamento realizado em junho/24 nos autos do Processo nº 10469.722577/2012-74, sob a relatoria da conselheira Liziane Angelotti Meira (Acórdão nº 9303-015.373), este Colegiado decidiu, de forma unânime, pelo não reconhecimento do direito ao crédito para as contribuições PIS/Cofins relativo aos gastos com fretes nas vendas de combustíveis (gasolina e demais combustíveis derivados de petróleo):

<b>Processo nº</b>	10469.722577/2012-74
<b>Recurso</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-015.373 – CSRF / 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	12 de junho de 2024
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	ALE COMBUSTÍVEIS S.A.

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

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/03/2006

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

No mesmo sentido, veja-se o Acórdão nº 9303-014.738, também de relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira:

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 no 10.147/2000, pois o inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003, que daria este direito (dispositivo válido também para a Contribuição para o PIS/PASEP, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I, que, por seu turno, expressamente excepciona os citados produtos. Entendimento em consonância com precedente vinculante do STJ (Tema 1.093).

O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, aplicável tanto para o PIS como para a Cofins, reconhece, em abstrato, o direito ao crédito referente a despesas de frete e armazenagem em operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas o restringe aos casos dos incisos I e II, nos seguintes termos:

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.

Como o presente caso não trata do inciso II (insumos), por refletir mera operação de revenda de combustíveis, devemos observar o que dispõe o inciso I, como condição para a fruição do crédito:

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 10.865/2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei (Redação dada pela Lei 11.787/2008).

O inciso I, como se percebe claramente, não trata de um direito irrestrito ao crédito, mas de direito de crédito que comporta exceções. E, ao remeter ao inciso I, o inciso IX do art. 3º inclui todo o conteúdo deste inciso, inclusive as exceções previstas no § 1º do art. 2º da mesma Lei 10.833/2003, que abrange, entre outros, combustíveis tributados conforme a Lei nº 9.718/98:

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%.

§ 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; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004).

Dessa forma, conforme o disposto nos artigos 3º, I e IX, combinados com o inciso I do § 1º do art. 2º, a venda de combustíveis não gera créditos do PIS e da Cofins. O direito ao crédito relacionado a fretes na operação de revenda está vinculado ao inciso I, sendo indevido para combustíveis tributados na forma da Lei nº 9.718/98.

Destaque-se, ainda, que as revendas de gasolina e óleo diesel 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:

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

Desta forma, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 estabelece que a pessoa jurídica poderá descontar créditos relativos a despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nos casos previstos nos incisos I e II, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

Entretanto, as alíneas "a" e "b" do inciso I determinam que não geram crédito as operações de aquisição de combustíveis para revenda.

Portanto, embora o inciso IX do art. 3º inicialmente reconheça o direito ao crédito referente a despesas de frete e armazenagem, tal direito é restrito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º, excluindo as revendas de combustíveis.

Cabe observar que, se fosse intenção do legislador autorizar o crédito para todas as operações de venda, bastaria que o texto não fizesse a restrição “nos casos dos incisos I e II”. A redação do dispositivo, ao incluir essa limitação, restringe o direito ao crédito somente para determinadas operações.

Acrescente-se a interpretação da Cosit na Solução de Divergência nº 2/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EMENTA

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.

Cumpre trazer à colação os fundamentos daquela Solução de Divergência no tocante às missões contidas no 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.

Esta impossibilidade de tomada de créditos foi reiterada pela Receita Federal na Solução de Consulta COSIT Nº 66/2021, conforme colhe-se dos seus fundamentos:

**24. No que diz respeito ao frete na operação de venda, permanece indene a conclusão da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, no sentido da impossibilidade de desconto de crédito em relação a frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, conforme argumentado no item 20.**

Com relação ao STJ, foi pacificado, no Tema Repetitivo 1.093, o entendimento de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações de tributação monofásica, como no caso dos combustíveis, e que não há direito a crédito sobre essas operações.

Nesse sentido, o STJ decidiu que a Lei 11.033/2004, ao permitir a manutenção de créditos em algumas situações, **não alterou a vedação de créditos para bens sujeitos à tributação monofásica**, tendo sido fixadas as seguintes teses:

<b>Tese Firmada</b>	<p>1. 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).</p> <p>2. 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.</p> <p>3. 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.</p> <p>4. 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 gerar créditos.</p> <p>5. 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.</p>
---------------------	--

Assim, conclui-se que a legislação vigente não permite a tomada de créditos da Cofins e do PIS sobre despesas com frete incorridas nas operações de revenda de combustíveis, conforme determinado pelos artigos 3º, I e IX, da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002.

### Despesas com Armazenagem

Algumas das considerações relativas às despesas com frete aplicam-se também às despesas com armazenagem. Ocorre que, diversamente do caso dos fretes, existem normas expedidas pela Receita Federal do Brasil que reconhecem expressamente o direito ao creditamento das despesas com armazenagem de produtos sujeitos ao regime de tributação monofásica.

A Solução de Consulta Cosit nº 66/2021 dispõe que:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

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. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas pela pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa e revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada pode descontar créditos em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2022, e aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, exceto em relação à aquisição dos produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda, à aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos à revenda, à aquisição de bens incorporados

ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível, ao frete na operação de revenda dos produtos monofásicos e a outras hipóteses que porventura mostrarem-se incompatíveis ou vedadas pela legislação. Pode, inclusive, descontar créditos em relação à armazenagem dos produtos monofásicos adquiridos para revenda.

Os créditos vinculados à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada (tributados com alíquota zero) e calculados em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não a aquisição para revenda desses produtos, podem ser compensados com outros tributos ou resarcidos ao final de cada trimestre do ano-calendário.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE AGOSTO DE 2014 E À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 JANEIRO DE 2017.**

Reforma parcialmente a Solução de Divergência nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no dou de 18 de janeiro de 2017.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, e art. 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 181.

Cumpre trazer à colação os fundamentos daquela Solução de Consulta nº 66 no tocante à matéria ora sob análise:

21. Observe-se que, com o advento da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, a armazenagem de mercadorias aparece em inciso diferente do frete na operação de venda. Além disso, determina a Instrução Normativa que a restrição aplicada de o crédito ser concedido “nos casos dos incisos I e II” somente se aplica ao frete. Transcreve-se o art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019:

#### Subseção IV

##### Das Demais Hipóteses de Créditos Básicos

Art. 181. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos a:

I - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IX, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17, e § 1º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 18, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

II - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso

IV, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IV, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

III - contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 169 e 171, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e

VI - 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 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, art. 24; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 2009, art. 25).

22. Daí se inferir que, no que tange à hipótese de crédito do inciso IV do art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, requeira-se tão somente um dispêndio com a “armazenagem de mercadorias”, apenas com a restrição dada, nos termos da retro transcrita Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, “pela significação consagrada do termo ‘mercadoria’ (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação”.

23. Assim, inexistindo para a armazenagem a restrição relativa aos “casos do inciso I e II”, não haverá, portanto, restrição ao crédito em relação à armazenagem de produtos monofásicos adquiridos para revenda, cabendo o crédito tanto em relação à armazenagem realizada pelo produtor ou importador de produtos sujeitos à tributação concentrada quanto na realizada pelo revendedor desses produtos.

Desta forma, tendo a Receita Federal reconhecido a possibilidade de tomada de créditos relativos às despesas com armazenagem dos produtos sujeitos à tributação concentrada, eles devem ser aceitos.

Assim, entendo que a decisão de piso deve ser reformada exclusivamente no que se refere aos créditos relativos às despesas com armazenagem.

### Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao creditamento para a Cofins exclusivamente dos valores relativos às despesas com armazenagem vinculadas à venda de gasolina e óleo diesel.

*Assinado Digitalmente*

**Fábio Kirzner Ejchel**

### VOTO VENCEDOR

**Joana Maria de Oliveira Guimarães**, redatora designada

Com a devida *vênia*, em que pesem as fundamentadas considerações tecidas pelo i.Conselheiro Relator, o Colegiado, por maioria de votos, resolveu dar parcial provimento ao recurso da contribuinte, para reverter a glosa dos fretes nas operações de venda de gasolina e óleo diesel, tendo sido designada a redigir o voto vencedor.

O artigo 3º, inciso IX, c/c artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, autorizam a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com frete nas operações de venda:

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.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

A restrição ao crédito prevista no inciso I do artigo 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não pode ser estendida ao disposto no inciso IX, do mesmo artigo, uma vez que enquanto o bem adquirido para revenda não será tributado nas operações seguintes (por estar sujeito à tributação concentrada/monofásica), no caso do frete na operação de venda, tais

dispêndios seguem tributados sob a sistemática não-cumulativa, justificando a manutenção do direito ao crédito das contribuições ao PIS e da COFINS.

Portanto, deve ser assegurado o direito ao crédito em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03.

Neste sentido, transcrevem-se os seguintes precedentes deste e. CARF:

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

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

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE. REVENDA. VAREJISTA. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso I da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua textualmente o direito ao crédito da aquisição de combustíveis, os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99). Isto porque o frete é uma operação autônoma em relação à aquisição do combustível, paga a` transportadora, na sistemática de incidência da não cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda.

(CARF, Processo nº 13227.900235/2014-02, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9303-012.176 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma, Sessão de 22 de outubro de 2021)

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE.

Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).

(CARF, Processo nº 10469.720449/2010-24; Acórdão nº 3301-013.946; Conselheiro Relator Laércio Cruz Uliana Júnior; sessão de 21 de março de 2024)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVAS. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICO). DIREITO A CRÉDITOS SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETES NA REVENDA. POSSIBILIDADE.

O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso, daí, revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas à 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 o art. 3, IX das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/PASEP e 10.833/2003 para a COFINS.

(CARF, Processo nº 10120.900005/2014-35; Acórdão nº 3301-012.405; Redatora designada Juciléia de Souza Lima; sessão de 22 de março de 2023)

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, sujeitas ao regime não cumulativo de apuração, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e fretes nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

(Processo nº 10469.720418/2010-73; Acórdão nº 3402-010.022; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/11/2022)

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA ("MONOFÁSICA"). DIREITO A CRÉDITO SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM FRETE NA REVENDA.

As revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas 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 o art. 3, IX das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

(Processo nº 10469.722577/2012-74; Acórdão nº 3401-009.995; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 23/11/2021)

Portanto, devem ser revertidas as glosas dos créditos relacionados às despesas com frete na operação de venda de gasolina e óleo diesel, com base no artigo 3º, inciso IX, c/c artigo 15, inciso II, da Lei 10.833/2003.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães**