



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

Processo nº	10469.720447/2010-35
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3801-002.175 – 1ª Turma Especial
Sessão de	23 de outubro de 2013
Matéria	RESSARCIMENTO PIS
Recorrente	ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A (INCORPORADORA DE SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S.A)
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COMBUSTÍVEIS. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CRÉDITO. RATEIO.

Consoante § 7º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se incluindo no cálculo do rateio proporcional as receitas decorrentes das vendas de gasolina e óleo combustível pelas distribuidoras de combustíveis.

COMBUSTÍVEIS. DERIVADOS DE PETRÓLEO. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DISTRIBUIDORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os distribuidores e varejistas de combustíveis, tributados à alíquota zero em razão do regime monofásico, não podem creditar-se dos custos e despesas decorrente da comercialização, entre eles frete e armazenagem, nos termos do art. 3º, I, b das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/11/2013 por MARCOS ANTONIO BORGES, Assinado digitalmente em 06/11/2013

3 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 05/11/2013 por MARCOS ANTONIO BORGES

Impresso em 07/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes (Presidente), Jose Luiz Feistauer de Oliveira, Sidney Eduardo Stahl, Marcos Antonio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, nas partes que interessam para elucidar os fatos, em razão do princípio da economia processual:

Trata o presente processo de Pedido de Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 02822.98267.141106.1.1.10-8880 (fls. 02-05), no valor original de R\$ 68.978,42, apresentado pela empresa então denominada de Satélite Distribuidora de Petróleo S.A., informando crédito da Contribuição para o PIS (não-cumulativo - mercado interno), relativamente ao 1º trimestre do ano de 2006, com base no qual foi a Declaração de Compensação (DCOMP) nº 10820.46804.151206.1.3.10-8027 (fls. 06-09)...

(...)

Foi emitido Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0420100.2010.00473, 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 fls. 1566-1589, tomado como base para o Despacho Decisório (fls. 1633-1644) referente ao PER e a DCOMP, ora examinados..

Do mencionado Despacho Decisório extrai-se o que segue:

A empresa Satélite Distribuidora de Petróleo S.A (CNPJ 70.052.352/0001-76) atuava principalmente no segmento de distribuição de produtos combustíveis, como gasolina e suas correntes; óleo diesel e álcool hidratado, tendo sido incorporada pela Alesat Combustíveis S.A. (CNPJ 23.314.594/0001-00), em 01/02/2007 (fls. 1483 e 1485-1487)..

Mediante análise da legislação que rege a matéria (§§ 7º, 8º e 9º do artigo 3º da Lei 10.637, de 2002), conclui-se 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 quando os custos, despesas e encargos forem relativos tanto às receitas sujeitas à não-cumulatividade como ao regime cumulativo. 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.

Ao analisar o crédito relativo à armazenagem e frete, tratado pelo inciso IX do artigo 3º e art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003,

verificou-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 10.833, de 2003, autorizam que o valor do frete e da armazenagem pode servir para o cálculo de créditos por parte dos contribuintes.

Os créditos são apurados exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à incidência não cumulativa do PIS. 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 suas correntes e o gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo 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.

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.

Relativamente aos meses de abril e maio de 2006, foram desconsideradas, ainda, despesas intituladas "Serviços Insumos", que haviam sido incluídas no DACON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais), mas que não constavam da planilha Fiscon_Crédito, fornecida pela própria empresa contribuinte.

Conclui-se que, relativamente ao 2º trimestre de 2006, não restou qualquer crédito, a título da Contribuição para o PIS, que pudesse ser objeto de pedido de ressarcimento e de declaração de compensação por parte do contribuinte, conforme a seguir demonstrado:

(...)

Com base nos argumentos jurídicos e nas constatações mencionadas, o resultado do Despacho Decisório foi indeferir o PER nº 11765.78581.141106.1.1.10-2360, não reconhecendo o direito creditório pleiteado a título da Contribuição para o PIS (não cumulativo - mercado interno), no valor original de R\$ 68.978,42; não homologada a DCOMP nº 10820.46804.151206.1.3.10-8027;; remanescendo os débitos conforme detalhamento a seguir:

(...)

Devidamente cientificado da decisão em 19/10/2011 (fl. 1645), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 16/11/2011 (fls. 1648-1667), por intermédio de seus representantes legais (instrumento às fls. 1668-1717); para expor o seguinte (em síntese):

Discorreu sobre as alterações na legislação do PIS/Cofins incidentes sobre as receitas da venda de derivados de petróleo, mencionando que o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, instituiu a chamada "substituição tributária progressiva", atribuindo às refinarias (substituta) a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, mediante adição à base de cálculo das contribuições de uma margem de valor agregado, correspondente ao preço de venda da refinaria multiplicado por quatro;

4.2. A Lei nº 9.990, de 2000, modificou a natureza da sujeição passiva das refinarias, que passaram de "substitutas tributárias" para "contribuintes diretos" das contribuições, mas sujeitas a uma alíquota majorada. Já os distribuidores e comerciantes varejistas permaneceram na condição de contribuintes dos tributos, mas agora sujeitos à alíquota zero, conforme MP nº 2.158-35, de 2001. É o que se convencionou chamar de regime monofásico ou de tributação concentrada;

4.3. As Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, instituíram o regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, respectivamente, pelo qual os contribuintes podem descontar créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados à atividade do valor das contribuições apurado, mas mantiveram as receitas decorrentes da venda de produtos descritos na Lei nº 9.990, de 2000 (gasolina e óleo combustível) na sistemática da cumulatividade, esquematizando tal situação no demonstrativo intitulado "Cenário Fiscal 01" no qual considera as receitas com gasolina, óleo diesel, GLP, querosene de aviação e álcool para fins carburantes como cumulativas e monofásicas;

4.4. Posteriormente, a Lei nº 10.865, de 2004, trouxe alterações nos diplomas legais citados (Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003) para afastar do regime da não-cumulatividade apenas as receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes, de modo que as receitas de todos os demais produtos submetidos ao regime monofásico passaram a se sujeitar concomitantemente à sistemática da não-cumulatividade, esquematizando seus argumentos conforme quadro denominado "Cenário Fiscal 02" duas sistemáticas específicas de apuração:

- (i) uma cumulativa e monofásica, relativamente à venda de álcool para fins carburantes; e*
- (ii) outra não-cumulativa e monofásica, relativamente à receita de venda de gasolina, óleo diesel, GLP e querosene de aviação.*

4.5. Conclui que, após a edição da Lei nº 10.865, de 2004, com efeitos desde agosto de 2004, a empresa recorrente passou a

apurar o PIS e a Cofins tanto por meio da sistemática cumulativa como pela não-cumulatividade;

Referindo-se a quaestio júris 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;

4.7. 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 desonerativas 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%".

4.8. No que se refere ao tópico sobre o percentual de rateio para cálculo dos créditos comuns (item III.2 da manifestação de inconformidade), 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 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;

4.9. 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;

4.10. 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";

4.11. Reitera que, com a edição da Lei nº 10.865, de 2004, somente o álcool para fins carburantes permaneceu na sistemática cumulativa, 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;

4.12. 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;

4.13. No que se refere ao seu direito de crédito relativo ao frete e à armazenagem (item III.3 da manifestação de inconformidade), 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, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que transcreve;

4.14. 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 discordia ao entendimento delineado no Despacho Decisório;

4.15. 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;

4.16. Indica que a interpretação dada ao inc. IX do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, 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;

4.17. *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 das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;*

4.18. *Esclarece que a menção que o inciso IX faz aos incisos I e II, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, 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;*

4.19. *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);*

4.20. *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 e à COFINS, na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que versam sobre bens e serviços utilizados como insumos (a respeito do conceito de insumos, reporta-se a recorrente a opiniões de Douglas Yamashita e Edmar O. A. Filho);*

4.21. Por fim, no que toca às alegações contidas na decisão recorrida de que a manifestante teria incluído na base de cálculo valores de fretes que não teriam sido por ela suportados, bem como outros referentes a transferências entre estabelecimentos da contribuinte, cumpre rechaçar tal assertiva, especialmente porque tal alegação foi feita sem sequer indicar que créditos foram estes, tampouco o valor que supostamente teria sido indevidamente incluído na base de cálculo dos créditos considerados;

4.22. Não pode o fiscal, tampouco a turma julgadora ratificar tal conduta que, além de infringir os pressupostos da ampla defesa e do contraditório, desvirtuam-se completamente da realidade dos fatos, refletida na documentação contábil e fiscal apresentada pela manifestante;

4.23. Ante todo o exposto, demonstrado o direito creditício em favor da manifestante, representado pelo PER nº 02822.98267.141106.1.10-8880, no valor de R\$ 68.978,42, pugna pela reforma do Despacho Decisório para reconhecer a regularidade da compensação efetuada e homologar em sua totalidade a DCOMP nº 10820.46804.151206.1.3.10-8027.

A Delegacia de Julgamento em Recife (PE), às fls. 1735/1756, proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

Ementa: COMPENSAÇÃO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. O direito à compensação pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública (art. 170 do CTN).

COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DISTRIBUIDORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. A inclusão das refinarias e dos importadores de combustíveis derivados de petróleo na sistemática não-cumulativa da Contribuição para o PIS em nada alterou a situação dos distribuidores e varejistas, que continuaram tributados à alíquota zero, sem possibilidade de creditamento, seja relativa aos custos nas aquisições dos produtos revendidos, seja referente aos custos, despesas e encargos de comercialização. Admitir o creditamento seria contrariar em sua essência a lógica da tributação monofásica, além do que o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável à Contribuição para o PIS por força do art. 15 deste diploma legal, vedava expressamente a apuração de créditos sobre despesas de frete e de armazenagem incorridas na operação de venda de combustíveis derivados de petróleo incluídos no regime de tributação monofásico.

INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INDEFERIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. COBRANÇA.

Constatada a inexistência de direito creditório, o Pedido de Ressarcimento será indeferido e as Declarações de Compensação a ele vinculadas não serão homologadas, implicando a cobrança dos valores indevidamente compensados, com os acréscimos legais cabíveis (§§ 2º e 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96).

ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. PRODUTOS TRIBUTADOS PELO IPI. COMBUSTÍVEIS. IMUNIDADE. Somente são considerados estabelecimentos industriais aqueles que fabricam produtos tributados (art. 8º do RIPI/2010) e os combustíveis são imunes ao IPI (art. 155, §3º, da CF), portanto, os distribuidores de combustíveis que misturam o álcool anidro à gasolina “Tipo A”, para a obtenção da gasolina “Tipo C”, não são produtores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

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 (art. 18 do Decreto nº 70.235/72) e, não sendo reconhecido, em tese, o direito pelo colegiado, descabe verificação de matéria de fato.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso de fls. 1760 a 1788, reproduzindo, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade e pugna pela reforma do acórdão recorrido para:

a)declarar que as receitas decorrentes das vendas de gasolina e óleo combustível pelas distribuidoras de combustíveis, como a recorrente, passaram, desde 01/08/2004 a se submeter ao regime da não-cumulatividade do PIS,determinando-se, por conseguinte, a revisão da Tabela elaborada pelo auditor fiscal para fins de cálculo dos créditos comuns, de modo a incluir as aludidas receitas (inseridas na coluna “Demais Receitas”) entre as chamadas receitas não – cumulativas, com o consequente recálculo dos créditos comuns homologados pela fiscalização;

b) reconhecer o direito da empresa ao aproveitamento dos créditos de PIS de frete e armazenagem vinculados às vendas de gasolina e óleo diesel;

c) reconhecer em sua integralidade o crédito representado pelos Pedidos de Ressarcimento, para reconhecer a regularidade da compensação efetuada e homologar em sua totalidade as DCOMPs apresentadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

A Recorrente é empresa que se dedica a atividade comércio atacadista de produtos combustíveis, como exemplo, gasolina, óleo diesel e gás natural veicular. O cerne do presente litígio refere-se ao pedido da Recorrente para incluir as receitas decorrentes das vendas de gasolina e óleo combustível, entre as chamadas receitas não-cumulativas, de modo a contribuir para o cálculo do percentual de rateio dos créditos comuns e creditar-se dos valores relativos a frete e armazenagem de gasolina e óleo combustível.

A pretensão da Recorrente não encontra amparo legal, senão vejamos.

O art. 4º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998 impôs regime de substituição tributária por meio do qual a contribuição para o PIS e a COFINS devida pelas distribuidoras e pelos comerciantes varejistas sobre as receitas de derivados de petróleo eram recolhidas antecipadamente pelas refinarias.

Posteriormente, o art. 3º, da Lei nº 9.990, de 21/07/2000, c/c o art. 42, I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, instituiu regime de tributação monofásico da contribuição supracitada. O modelo foi implementado com a fixação de alíquota majorada para produtores e importadores e aplicação 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.

As Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, introduziram, nas situações ali especificadas, a tributação não-cumulativa em relação à contribuição para o PIS e a COFINS, sendo que inicialmente estavam excluídas da sistemática não-cumulativa dessas contribuições as operações de venda de combustíveis derivados de petróleo, nas redações do art. 1º, §3º, IV, do art. 2º, do art. 3º, I e II e §§7º e 8º, e art. 8º, VII da Lei nº 10.637/2002 e art. 10º, VII da Lei nº 10.833/03, os quais dispunham que as receitas supra referidas permaneceriam sujeitas às normas da legislação do PIS/Pasep e da Cofins até então vigentes.

Para melhor compreensão transcrevemos os artigos pertinentes da Lei nº 10.637/02, com a redação dada pela Lei nº 10.865/04:

"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.

[...]

§ 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;

[...]

IV - de venda de álcool para fins carburantes; [...]

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

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

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 gasolinhas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo GLP derivado de petróleo e de gás natural; [...]

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

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [...]

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; [...]

Art. 8º 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: [...]

VII— as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; ”

A Lei nº 10.865/04 introduziu novas alterações no citado regime, autorizando a sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS e a COFINS aplicada aos derivados de petróleo, mas apenas para as refinarias. Estas poderiam se creditar nas compras efetuadas e utilizar estes créditos para abater do valor da contribuição a recolher mensalmente. A Lei 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 das refinarias.

Contudo, o custo de aquisição destes produtos, quando adquiridos para revenda, não dá direito a crédito, por expressa vedação legal, pois, consoante o art. 3º, inciso I, alínea "b" das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, com a redação dada pela Lei nº 10.865/04, dispõem expressamente que não darão direito a crédito, as mercadorias e produtos referidos no § 1º, do artigo 2º, das mencionadas leis, quando adquiridas para revenda. Desta forma, adquirindo a contribuinte para revenda gasolina e suas correntes (exceto gasolina de aviação), óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural (inciso I, do § 1º) ou querosene de aviação (inciso VI, do § 1º), não poderá se creditar, para fins de apuração do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, dos custos de aquisição dos referidos produtos.

Assim, consoante § 7º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se incluindo no cálculo do rateio proporcional as receitas decorrentes das vendas de gasolina e óleo combustível pelas distribuidoras de combustíveis conforme pleiteia a recorrente.

No que diz respeito a frete e armazenagem da gasolina e óleo diesel, a recorrente busca creditar-se com os valores gastos com os dois serviços realizados. Porem não é possível o creditamento de PIS/COFINS pelas distribuidoras de combustíveis, na venda ou qualquer outra operação.

Neste sentido, entendemos que os produtores e importadores de combustíveis derivados de petróleo citados no art. 4º, da Lei nº 9.718/98 foram inseridos no regime nãoacumulativo da contribuição para o PIS e a COFINS, não havendo qualquer mudança no regime de tributação monofásico antes vigente.

Mantido o regime monofásico, incabível a apuração, pela distribuidora de combustíveis e pelos comerciantes varejistas dos produtos, de quaisquer créditos em razão da nãoacumulatividade da contribuição para o PIS e a COFINS, nem sobre as receitas auferidas por estas pessoas jurídicas pela venda dos produtos em si, que são tributados à alíquota zero, tampouco no tangente aos correspondentes custos, encargos e despesas de comercialização, pois, diferentemente do que defende a manifestante, as receitas da venda de aludidos combustíveis por ela auferidas não se enquadram no regime nãoacumulativo, bem como existe vedação expressa para o aproveitamento dos créditos sobre os bens sujeitos ao regime monofásico , consoante o disposto no art. 3º, I, b das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Corroborando este entendimento, no sentido da impossibilidade de creditamento de PIS/COFINS, por distribuidoras/varejistas, relativo a gasolina e óleo diesel, encontramos várias decisões judiciais, dentre as quais colaciono jurisprudência exarada pelo Superior Tribunal de Justiça no AGRESP 1206713 publicado em 03/02/2011, cuja ementa:

..PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SÚMULA 284/STF. PIS E COFINS. COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. INVIALIDADE. 1. É incontrovertido que a Lei 9.990/2000 fixou a incidência monofásica do PIS e da Cofins sobre combustíveis derivados de petróleo, onerando as refinarias. Por essa razão, as operações subsequentes não são tributadas. 2. A agravante é a distribuidora de combustíveis e defende que tem direito ao creditamento relativo a essas contribuições, por força das alterações promovidas pela Lei 10.865/2004. 3. Impossível entender, pela leitura das peças recursais, como a contribuinte pretende se creditar no regime monofásico ou como podem coexistir este regime em relação à refinaria e o plurifásico (com não-cumulatividade) para a distribuidora de combustível. Aplica-se, por analogia, o disposto na Súmula 284/STF. 4. Ademais, a jurisprudência pacífica do STJ reconhece a ilegitimidade ativa processual das distribuidoras por conta da incidência monofásica do PIS e da Cofins. Pela mesma razão, inviável o creditamento pretendido. 5. Agravo Regimental não provido. ..

Alega ainda a Recorrente possuir o direito ao crédito do frete e armazenagem por se enquadrarem como insumos em uma suposta atividade industrial, por desenvolver verdadeiro processo de beneficiamento da gasolina. Afirma que a mistura de álcool anidro com a gasolina tipo "A" para se obter a gasolina tipo "C" constitui um processo de industrialização e o produto resultante seria um típico produto industrializado. Não há como concordar com essa interpretação pois a simples mistura de dois produtos, para a adequação do combustível a legislação, não caracteriza atividade industrial, conforme já explicitou o voto proferido pelo relator Gilson Macedo Rosenburg Filho, por ocasião do recurso nº 504.580, processo administrativo 10865.002267/2008-81, julgado pela 1a turma da 4a Câmara da 3a Seção deste CARF:

"Por outro lado, com a devida vénia, e a exemplo da Recorrente, não compartilho com a primeira parte dos argumentos utilizados pela instância de piso, qual seja, a de apoiar-se na regra do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, pois, a meu ver, e na linha do que defendera a Unidade de origem, e, agora, diferentemente do que entende a Recorrente, o correto, ou a motivação para o indeferimento é encontrada, dentre outros, na regra do inciso I, letra "a", do mesmo dispositivo. Ou seja, uma distribuidora de combustíveis que adquire o álcool anidro com o fim exclusivo de adicioná-lo à gasolina "A" para obter a gasolina "C" que vende ao mercado, e isso, essa mistura, por conta de uma determinação expressa do órgão governamental regulador desse mercado, não pode ser equiparada ou considerada como um "fabricante" ou "produtor" de bens ou produtos de que trata o inciso II acima reproduzido; bem diferente disso, trata-se de um mero comerciante que, como tal, adquire bens para revenda de que trata o inciso I. Como se sabe, não há nenhuma ciência no procedimento de obtenção da gasolina "C", visto que a mesma decorre da mera adição de determinado percentual do álcool anidro à gasolina "A", tarefa essa que é feita mediante o simples despejo da primeira no tanque reservatório da segunda. Daí, portanto, a análise do pleito da Recorrente depender da interpretação que se faz da regra contida no inciso I, do artigo 3º e não no inciso II do mesmo artigo." Grifamos.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se a decisão recorrida pelos seus próprios e jurídicos fundamentos.

É assim que voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges

CÓPIA