



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.720449/2010-24
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-002.112 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2019
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente SATELITE DISTRIBUIDORA DE PETROLEO S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Tatiana Josefovicz Belisário, Laércio Cruz Uliana Junior, Charles Mayer de Castro (Presidente).

Relatório

Por traduzir bem os fatos do Processo Administrativo Fiscal, reproduzo em parte relatório da DRJ:

1. O 23950.57356.210207.1.1.11-0377), elaborado com a utilização do Programa PER/DCOMP, transmitido em 21/02/2007, tendo por base legal o art. 17 da Lei no 11.033/2004, no valor de **R\$ 321.272,83**, e uma Declaração de Compensação, apresentados com lastro em supostos créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (não-cumulativa – mercado interno), apurados no 4o trimestre de 2006.

1.1. Os documentos têm como detentora do suposto direito creditório a SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S.A., CNPJ 70.052.352/0001-76, que foi incorporada pela ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A., CNPJ 23.314.594/0001-00, conforme pode ser visto nas telas que extraí do Sistema CNPJ, às fls. 1.764.

(...)

2. Tomando por base o consignado no Termo de Informação Fiscal (fls. 1.595 a 1.618) lavrado pelo AFRFB responsável pela execução do procedimento fiscal instaurado para

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.112 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720449/2010-24

aferição da legitimidade do direito creditório, a autoridade competente, em seu Despacho Decisório (fls. 1.662 a 1.673), indeferiu o PER, por inexistência de crédito, e, conseqüentemente, não homologou a DCOMP, implicando a cobrança do débito indevidamente compensado.

3. Antes de adentrar na fundamentação da decisão da autoridade *a quo*, essencial se faz a reprodução de excertos da Lei no 10.833/2003 (e alterações que atingem os fatos geradores), que servirão de referencial para a compreensão do que aqui se discutirá (grifei):

(...)

4. Transcrevo a seguir a fundamentação e as principais conclusões do Despacho Decisório, fazendo algumas modificações na redação, para torná-la mais sintética, mas sem alteração no conteúdo:

A SATÉLITE atuava principalmente no segmento de distribuição de produtos combustíveis, como gasolina e suas correntes, óleo diesel e álcool hidratado.

A sistemática de apuração da Cofins depende do produto revendido.

A redação original do art. 4º da Lei no 9.718/98, 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.

O instituto da "Substituição Tributária" destinava às refinarias a função legal de recolher antecipadamente o valor das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, isto é, antes mesmo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, no que diz respeito aos demais participantes da cadeia de comercialização.

Mudando esta sistemática, veio a Lei no 9.990/2000, que excluiu, para o caso ora em foco, a figura da "Substituição Tributária", aplicando a chamada "Tributação Concentrada", também conhecida como "Tributação Monofásica".

Este modelo concentrou a tributação dos derivados de petróleo nas refinarias, aplicando, nessas operações, alíquotas maiores. A idéia, como ocorria com a "Substituição Tributária", era recolher, no âmbito das refinarias, o valor da contribuição que seria devida em toda a cadeia.

O modelo foi implementado com a fixação, pelo art. 42 da MP no 2.158-35/2001, da alíquota de 0% (zero por cento) na venda desses derivados por parte dos revendedores, ou seja, dos distribuidores e comerciantes varejistas.

A Lei no 10.833/2003 implantou a sistemática da não-cumulatividade para a Cofins, sem alterar a "Tributação Monofásica" dos derivados de petróleo em foco.

O texto original da Lei no 10.833/2003 trazia inclusive uma determinação que excluía da sistemática não-cumulativa os produtos derivados do petróleo (art. 1º, § 3º, IV, e art. 10, VII, "a").

Em 1º de agosto de 2004, entraram em vigor novas alterações na incidência da Cofins no que se refere aos derivados de petróleo, desta vez trazidas pela Lei no 10.865/2004.

As mudanças trouxeram a sistemática não-cumulativa da 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.

Mas 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, ou seja, alíquota zero incidente sobre a receita de venda dos derivados de petróleo (artigo 42 da MP no 2.158-35/2001), sem direito ao crédito da compra (art. 3º, I, "b", da Lei no 10.833/2003).

Analisando as alterações trazidas pela Lei no 10.865/2004 conclui-se que:

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.112 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720449/2010-24

DRJ/REC Fls. 1.771 a) Com a nova redação dada ao inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei no 10.833/2003, a restrição trazida pela alínea "a" do inciso VII do art. 10 da Lei no 10.833/2003 passou a não mais abranger os derivados de petróleo de que trata a Lei no 9.990/2000, de tal forma que as refinarias passaram a apurar créditos em suas compras;

b) O inciso II do art. 3º da Lei no 10.833/2003 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 9.990/2000 (alínea "b" do inciso I do art. 3º, c/c § 1º do art. 2º da Lei no 10.833/2003);

d) O modelo monofásico continuou sendo complementado com a incidência da alíquota de 0% (zero por cento) da Cofins sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas (exceto de aviação), óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas (art. 42 da MP no 2.158-35/2001).

Com a sistemática monofásica ou concentrada, o legislador visa, para algumas situações especiais, a facilitar a administração de um tributo ou contribuição pela concentração da arrecadação em 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 haveria lógica em se permitir a apuração de crédito numa etapa posterior àquela submetida à tributação monofásica.

Que sentido haveria numa tributação em que todo o valor a se recolher, a título de Cofins, pudesse ser objeto de crédito pelos revendedores de tais produtos, se, para estas operações de revenda, está prevista a alíquota de 0% (zero por cento)?

No caso em tela, fica claro que a apuração sob o regime da não-cumulatividade abrange tão somente as operações no âmbito dos produtores dos derivados de petróleo em foco, ou seja, não atinge aquelas afetas aos distribuidores e comerciantes varejistas.

Quando a SATÉLITE, como distribuidora, revendia tais produtos, não havia débito a ser computado (alíquota de 0%). Quando compra, não há crédito a ser contabilizado. Assim, como se poderia supor que impera o regime de apuração não-cumulativa nessas operações?

Não devem prosperar, portanto, as alegações em contrário trazidas a respeito desta questão pelo contribuinte.

Como se verá adiante, a glosa crucial de créditos nesta análise não terá ligação direta com os argumentos expostos acima. Mas eles serviram para melhor entender as conclusões expostas à frente.

Cumpramos frisar que, com relação ao álcool para fins carburantes, vigorava, no quarto trimestre de 2006, a sistemática da cumulatividade.

Passemos a analisar a apuração de créditos advindos de custos e despesas comuns às diversas atividades desenvolvidas pela SATÉLITE, já que esta lidava com produtos sujeitos à sistemática da não-cumulatividade e com outros submetidos ao regime cumulativo.

Do disposto nos §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 10.833/2003, 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 pela SATÉLITE, 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.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.112 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720449/2010-24

O Auditor responsável pelo procedimento fiscal calculou a relação mensal entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, tendo encontrado os seguintes valores, para o 4º trimestre de 2006 (*dados extraídos do Termo de Informação Fiscal, às fls. 1.604*):

(...)

Pelas razões já expostas, no caso de custos, despesas e encargos comuns a receitas submetidas a regimes de tributação diversos, a apuração de créditos da Cofins será fruto de rateio proporcional, que terá por base os percentuais discriminados na última coluna da tabela acima.

Analisemos agora o crédito relativo a armazenagem e frete, tratado pelo inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003, no qual se vê 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.

O legislador, ao introduzir no referido inciso IX o trecho "nos casos dos incisos I e II", criou uma limitação. Ou seja, só para o que está incluído nos incisos I e II do art. 3º da Lei no 10.833/2003 é que o valor do frete e da armazenagem pode servir para o cálculo de créditos por parte dos contribuintes.

A questão é que, para o caso de revenda de bens, estão excluídos do inciso I em foco o álcool para fins carburantes (alínea "a" do inciso I do art. 3º, c/c inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei no 10.833/2003), 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 art. 3º, c/c inciso I do § 1º do art. 2º da Lei 10.833/2003), de acordo com a nova redação dada pela Lei 10.865/2004 e vigente no ano de 2006.

Como bem disse o Auditor-Fiscal em seu relatório: "Fosse a intenção do legislador autorizar o crédito para toda e qualquer operação de venda de produtos ou mercadorias, bastaria ter o texto do inciso IX a redação original, sem a delimitação "... nos casos dos incisos I e II...". Se redigida como "armazenagem e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor", restaria clara a autorização para o cálculo do crédito decorrente de qualquer operação de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, se suportado pelo vendedor.

Essa linha de raciocínio vai ao encontro da regra legal já aqui comentada de que os créditos são apurados exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à incidência não-cumulativa da Cofins.

Se os produtos excepcionados não estão no campo da não-cumulatividade, o frete e a armazenagem vinculados à sua revenda não servem para cálculo de crédito por parte dos contribuintes.

Confirma esse entendimento a Solução de Consulta nº 212/2006, da Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal:

Ementa: COBRANÇA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

É vedado à pessoa jurídica descontar créditos calculados em relação a frete na operação de venda de gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural.

Dispositivos Legais: Lei no 10.833, de 2003, arts. 2º, § 1º, I, VI e X, 3º, I, "b", e IX, e 15, II; Lei no 10.865, de 2004, art. 21; Lei no 10.925, de 2004, art. 5º; Lei no 11.051, de 2006, art. 26.

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.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.112 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720449/2010-24

Isto significa que todo o crédito pretendido pela SATÉLITE provindo de despesas de frete e armazenagem deve ser desconsiderado e, portanto, glosado, conforme previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003.

Em adendo à conclusão acima, a título ilustrativo, relatamos as observações a seguir, que são fruto de análise, por amostragem, da documentação apresentada pela empresa:

- a) Foram incluídos na base de cálculo dos créditos valores de fretes que não foram assumidos pela SATÉLITE, e sim pelo destinatário;
- b) Foram incluídos na base de cálculo dos créditos valores de fretes que não são relativos a vendas, mas a transferências entre estabelecimentos do contribuinte;
- c) Em vários conhecimentos de transporte, não havia informação a respeito de o frete ter sido pago pelo vendedor ou comprador.

(...)

Expõe a manifestante um resumo das alterações na legislação da Contribuição para o PIS e da Cofins relativas à venda de gasolina e óleo “combustível” (*mais precisamente, óleo diesel*), o que inicia mencionando que o art. 4º da Lei no 9.718/98 instituiu “substituição progressiva para frente”, em que cabia “às refinarias (substituta) a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, adicionando-se à base de cálculo do PIS/COFINS próprios uma margem de valor agregado, correspondente ao preço de venda da refinaria multiplicado por quatro”.

Fala que a Lei no 9.990/99 (que alterou a dicção do art. 4º da Lei no 9.718/98), c/c o art. 42 da MP no 2.158-35/2001, 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. É o que se convencionou chamar de regime monofásico ou de tributação concentrada”.

os Progrida em sua defesa dizendo que as Leis n Contribuição para o PIS e para a Cofins, respectivamente, regime de tributação não- cumulativo, em que “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 9.990/00 (gasolinas e óleo combustível) na sistemática da cumulatividade”.

os Externa que a Lei no 10.865/2004 “alterou a redação do art. 1º, § 3º, IV, das Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003 para afastar do regime da não-cumulatividade apenas as receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes, de modo que as receitas dos demais produtos sujeitos ao regime monofásico passaram a se sujeitar concomitantemente à sistemática da não-cumulatividade”.

Diz que, após a edição da Lei no 10.865/2004, a manifestante teria passado a apurar, sob o regime monofásico, a Cofins tanto pela sistemática cumulativa quanto pela não-cumulativa: a primeira, em relação às receitas auferidas com a venda de álcool para fins carburantes; a segunda, no tocante às receitas advindas da venda dos demais combustíveis, tais como gasolina e óleo diesel.

Critica o “demasiado e espantoso aumento” da alíquota da Cofins nas saídas dos produtores e importadores, que passou para 23,44 % com o advento da tributação monofásica não- cumulativa.

Empós, assevera a defendente que a questão apresentada a esta Turma respeita aos efeitos das sucessivas alterações legislativas, as quais, segundo o Despacho Decisório, apenas implantaram o sistema não-cumulativo das operações com derivados de petróleo em relação às refinarias, enquanto os revendedores destes produtos permaneceram submetidos às mesmas regras anteriores (alíquota zero sobre a receita de venda de produtos derivados de petróleo, sem direito a crédito) – com o que não concorda.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.112 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720449/2010-24

É que, para a manifestante, conquanto os efeitos financeiros da isenção, da alíquota zero e da não-incidência sejam os mesmos, do ponto de vista jurídico estas três figuras desonerativas são bastante distintas: (i) a isenção, seria a mutilação de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária; (ii) a alíquota zero, a redução da alíquota de modo a não resultar recolhimento financeiro, conquanto mantidos todos os critérios da regra-matriz de incidência e (iii) a não-incidência, hipótese de não sujeição à incidência tributária.

A defendente exhibe entendimento doutrinário de Adolpho Bergamini quanto à permanência dos distribuidores, atacadistas e varejistas como contribuintes da Contribuição para o PIS e da Cofins, após o que afirma que se equivocou o Auditor-Fiscal, portanto, “ao confundir ‘não sujeição ao recolhimento do tributo’ com ‘não sujeição ao próprio tributo’”. De fato, os distribuidores de gasolina e óleo combustível ficaram desobrigados do recolhimento do PIS e da COFINS, porque o cálculo do aspecto quantitativo da obrigação tributária (base de cálculo x alíquota) dará sempre igual a zero. Isso não significa, entretanto, que deixaram de ostentar a condição de contribuintes, até mesmo porque, se a dispensa do pagamento do tributo implicasse necessariamente na descaracterização da qualificação de contribuinte do tributo,

como ficaria a caracterização de um contribuinte quando fosse editada uma norma concedendo remissão do crédito tributário?”.

Em seguida, indaga: “se de fato o distribuidor ou outrem que aufera receita sujeita à alíquota zero no âmbito do regime monofásico deixe de ser considerado contribuinte por esta razão, qual o motivo então para se exigir que ele informe na DACON, na Ficha 07B – Linha 09 e 17B – Linha 09 o montante das receitas auferidas nessa condição?”. E finaliza o aspecto enfocado afirmando que “Não há como se admitir, portanto, qualquer interpretação que induza que a desoneração tributária descaracterizaria a condição de sujeito passivo das contribuições, até mesmo porque o que o regime monofásico estabelece é uma mera antecipação da carga fiscal de PIS e de COFINS que seriam devidos em cada uma das cadeias de faturamento da mercadoria, o que reforça, inclusive sob a ótica econômica, o incontestado direito ao crédito sobre insumos empregados nessas fases e arcados pela Manifestante”.

Reputando comprovado que ela seria sujeito passivo da Contribuição para o PIS e da Cofins em relação às receitas de vendas de gasolina e de óleo diesel, discursa a recorrente sobre a sujeição destas receitas a um regime híbrido (monofásico e não-cumulativo).

Observa que o art. 10 da Lei no 10.833/2003, que estabelece quais as receitas permanecem sujeitas ao regime cumulativo, remete ao inciso IV do § 3º do artigo 1º, o qual, antes das alterações da Lei no 10.865/2004, contemplava a venda de todos produtos de que trata a Lei no 9.900/2000 (nos quais se incluem a gasolina e o óleo diesel) e, com o advento das citadas alterações, a excepcionalidade ficou restrita somente à receita com as vendas de álcool para fins carburantes.

Socorre-se, novamente, da opinião doutrinária de Adolpho Bergamini – segundo a qual as receitas das vendas de combustíveis derivados de petróleo sob análise estariam sujeitas ao regime monofásico e, concomitantemente, à sistemática não-cumulativa – e diz que a própria Receita Federal teria chancelado este entendimento nas Soluções de Consulta cujas ementas são transcritas a seguir:

(...)

Para corroborar suas alegações, transcreve orientações que diz ter colhido do sítio eletrônico da RFB, segundo a qual “As pessoas jurídicas submetidas à incidência não-cumulativa integram a essa incidência as receitas obtidas nas vendas de bens submetidos a alíquotas diferenciadas, excetuadas as receitas de venda de álcool para fins carburantes, expressamente excluídas da incidência não-cumulativa”.

Externa que, numa análise rápida do artigo 10 da Lei no 10.833/2003, vê-se que os incisos I a VI tratam de pessoas jurídicas (critério subjetivo), enquanto os incisos VII e seguintes tratam de receitas decorrentes das atividades (critério objetivo).

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.112 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720449/2010-24

Sustenta a manifestante que a inclusão de uma parte das receitas na não-cumulatividade (gasolina e óleo diesel) e a exclusão de outra (álcool para fins carburantes) se teria dado em razão do **objeto** da operação de venda, e não do **sujeito** que a realiza. Assim sendo, não caberia ao aplicador da lei, especialmente para restringir o seu campo de aplicação a um contribuinte específico (sujeito), modificar o critério objetivo eleito pelo legislador, até mesmo porque, tratando-se de regra de exceção à sistemática não-cumulativa de incidência da Cofins, a melhor interpretação deve ser restritiva, sob pena de prejuízo do próprio direito que se pretende tutelar (quanto à interpretação de normas excepcionais, transcreve comentários de Tércio Sampaio Ferraz Júnior).

Ademais, articula 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. Como não o fez, a interpretação dada é completamente equivocada porque vai além dos limites da legalidade”.

Resume que a partir da edição da Lei no 10.865/2004 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), diante do que postulou a revisão dos percentuais das receitas não-cumulativas em relação às totais levantadas pela Fiscalização, aos moldes da tabela a seguir

(...)

Frisa a defendente que não pretende se creditar do valor da gasolina e do óleo diesel adquirido para revenda; apenas almeja que sejam reconhecidas tais receitas como não-cumulativas, dada a interferência da questão no cálculo do percentual de rateio – para fins de definição dos créditos a que tem direito a descontar – das receitas não-cumulativas em relação às receitas totais.

Dedica-se a interessada, então, a debater seu suposto direito ao creditamento sobre **despesas com frete e armazenagem**.

Inicia a questão dizendo que o crédito não acatado pelo Auditor-Fiscal é decorrente do custeio de frete suportado pela empresa nas operações de venda dos produtos, consoante prescreve o art. 3º, inciso IX, da Lei no 10.833/2003.

Segundo a manifestante, “num esforço interpretativo imenso, não obstante equivocado”, o Despacho Decisório defende a existência de um (suposto e equivocado) terceiro regime de tributação, que não seria “cumulativo”, tampouco “não-cumulativo”, mas “monofásico”, confundindo, em sua visão, uma técnica de apuração e recolhimento (concentrada ou monofásica) com regime de tributação.

Expressa a recorrente que, desconsiderando essa diferença, sustenta o auditor prolator do despacho decisório atacado que “o legislador, ao introduzir no inciso IX acima transcrito o trecho ‘nos casos dos incisos I e II’, criou uma limitação. Ou seja, só para o que está incluído nos incisos I e II do artigo 3º da Lei 10.833/2003, é que o valor do frete e da armazenagem pode servir para o cálculo de créditos por parte dos contribuintes. A questão é que, para o caso de revenda de bens, estão excluídos do inciso I em foco ... a gasolina e suas correntes (exceto de aviação) ... Essa linha de raciocínio vai ao encontro da regra legal já aqui comentada de que os créditos são apurados exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à incidência não cumulativa da Cofins”.

Assegura que “Incorreu em equívoco o auditor tributário, em primeiro lugar, ao desconsiderar que as receitas decorrentes da venda de gasolina e óleo combustível pelos distribuidores estão submetidas ao regime não-cumulativo”, pois, exceto no que se refere ao crédito decorrente da aquisição dos produtos em si (expressamente vedado), todos os demais vinculados à receita de revenda destes produtos seriam passíveis de aproveitamento pela manifestante, pois, em sua visão, além do regime monofásico, os derivados de petróleo estão sujeitos também à sistemática não-cumulativa.

Pontua que “Prova do direito ao crédito dos distribuidores, atacadistas e varejistas de gasolina e de óleo combustível foi a tentativa legislativa de acabar esse direito creditício

pelas Medidas Provisórias no 413/08 e 451/08, conforme se infere do teor do dispositivo sugerido:

Argúi que “Felizmente, tal vedação foi retirada da versão final das Leis no 11.727/2008 e no 11.945/2008, de conversão de ambas as MP’s, 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 10.637/2002 e no 10.833/2003” e que “O mais importante disso, entretanto, foi demonstrar que o direito ao crédito desses contribuintes existe e não pode ser negado pela Receita Federal, pois se não existisse, qual a razão de se tentar acabá-lo via alteração legislativa por duas vezes frustradas?”

Continuando, pronuncia que “Não bastasse isto, o agente fiscal ainda confunde duas hipóteses distintas de creditamento das contribuições, quais sejam, as previstas nos incisos I e II e no inciso IX”, mas ressalta que “cada uma das hipóteses tem existência autônoma. O fato de o inciso IX fazer simples referência aos incisos I e II não significa que haja entre eles relação de dependência”.

Assevera que a menção que o inciso IX faz ao inciso I busca dar referência ao **ato de adquirir bens com destino à revenda**, de modo que alcançaria a conduta de comprar para revender, não tendo o legislador se importado em atingir o bem propriamente dito (que pode ser qualquer um), mas o ato de revender; nesta mesma esteira, quando o inciso IX faz menção ao inciso II, objetiva indicar o ato de adquirir bens e serviços utilizados como insumos de produção, não se importando de que insumo se trate.

E segue declarando que “ao contrário do que sustenta o auditor fiscal, quando o legislador redigiu o inciso IX e fez referência ao inciso I e ao inciso II, buscava na verdade deixar livre de dúvidas que o frete geraria o crédito tanto nas hipóteses de venda do produto acabado quanto nas hipóteses de venda do produto fabricado. Trata-se, pois, de crédito suscetível de apropriação tanto por contribuintes industriais como por contribuintes comerciais. Se não houvesse tal referência, como suscita o agente fiscal, provavelmente o costumeiro posicionamento restritivo da Receita Federal vedaria esse crédito para as empresas industriais. Talvez pensando nesta consequência, tenha o legislador feito tal referência”.

Avante, pondera a manifestante que “independentemente das referências feitas no aludido dispositivo, não se pode olvidar que o princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS se volta no sentido de minorar a carga tributária incidente sobre as receitas através do desconto de créditos calculados a partir dos custos e despesas suportados pela contribuinte para aferir aquele resultado” e que “Este, portanto, foi o pensamento que influenciou o legislador a editar o inciso IX do art. 3º e permitir o creditamento pelo vendedor do valor do frete da venda quando por ele suportado”.

Exprime, ainda, que “No caso dos presentes autos, observe-se que, embora a venda do produto pelo distribuidor seja desonerada, ele acaba suportando um encargo maior na aquisição daquele produto revendido em virtude da aplicação das alíquotas majoradas. Assim, considerando que essas alíquotas majoradas buscam já englobar o valor da contribuição que seria devido pelo revendedor, a norma não alcançaria seu mister se permitisse que o distribuidor descontasse os créditos dessa aquisição, pois o efeito financeiro seria quase nulo. Por outro lado, não se atenderia ao objetivo da não-cumulatividade prevista na Carta Magna se fosse vedado ao distribuidor se creditar de qualquer valor. Pensando desta forma, o legislador permitiu que o contribuinte apurasse todos os créditos vinculados àquela receita e à sua atividade como um todo, à exceção dos créditos que porventura seriam apropriados em uma aquisição de produtos para revenda não submetidos ao regime monofásico”.

Ressalta, no entanto, que “as vedações do inciso I (voltadas exclusivamente aos bens monofasiados) são justificáveis, uma vez que, tanto numa como em outra sistemática, a tributação das contribuições é concentrada em elo da cadeia que não o do revendedor” e que “Assim, se as receitas decorrentes da revenda desses produtos não são oneradas pelas contribuições, justo que os valores pagos por sua aquisição não ensejem desconto de créditos. Até mesmo porque o mecanismo de débito e de crédito foi adotado pelo

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-002.112 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720449/2010-24

legislador para viabilizar o princípio da não-cumulatividade e evitar a incidência em cascata dos tributos”.

Por outro lado, pondera que “pretender estender essas vedações aos custos, despesas e encargos relacionados a tais despesas seria extrapolar os limites da lei, em clara interpretação *extra legem*, baseado no simplório argumento de que ‘o acessório segue o principal’, destituído de fundamento, seja legal, seja teórico”.

Diz que tanto isto seria óbvio, que o armazém que estoca mercadorias sujeitas ao regime monofásico e o transportador que transporta estas mercadorias não ficam obrigados a tributar suas receitas pelo regime monofásico, por se tratarem de negócios jurídicos totalmente apartados e que não se confundem, nem quanto à sua tributação sobre a receita, pelo lado do fornecedor, nem quanto ao regime de apropriação dos créditos, pelo lado do adquirente dos serviços.

Realça que, se de um lado o fornecedor de gasolina a tributa sob o regime especial monofásico, de outro lado tanto o armazém quanto o transportador tributam suas respectivas receitas pelo regime ordinário, plurifásico, de modo que as despesas com estes dois últimos fornecedores devem gerar créditos da Cofins, em respeito à própria não-cumulatividade, sob pena de se incorrer em nítida tributação em cascata, inaceitável nesta sistemática de tributação.

Sob outro enfoque, defende o sujeito passivo que seu direito à apuração de créditos sobre despesas com frete e armazenagem estaria também amparado no seu enquadramento enquanto insumo no exercício da atividade de distribuição, na qual 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 8.723/93, 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”).

Neste arcabouço, 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, II, do Regulamento de Impostos Industrializados e, neste contexto, a gasolina tipo “C” seria um produto industrializado, à maneira definida no art. 3º daquele regulamento, circunstância que credenciaria a defendente a enquadrar suas despesas com armazenagem e com frete como incontestes insumos industriais, os quais permitem o direito ao crédito relativo à Cofins, na forma do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, que versa sobre bens e serviços utilizados como insumo (a respeito do conceito de insumos, reporta-se a opiniões de Douglas Yamashita, Edmar O. A. Filho e de Ricardo Mariz de Oliveira).

Ventila que “estudando a noção e a abrangência que o legislador pretendeu dar ao conceito de insumo, em conjunto com a essência da não-cumulatividade imposta também às referidas contribuições, conclui-se que a *mens legislatoris* centrou-se em tudo aquilo que representasse custos e despesas na consecução da atividade social da pessoa jurídica”.

Aduz, em adição, que seria equivocado o entendimento de que o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins, seria o mesmo do IPI, entendimento este que teria sido rechaçado na própria via administrativa, o que pretende demonstrar com decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pelas razões antecedentes, concluiu a recorrente que “os serviços de armazenagem e frete, seja na aquisição ou na venda, são gastos funcionais que impulsionam o exercício da atividade da Manifestante, de modo que propiciam, sem qualquer dúvida, direito ao crédito das contribuições em tela”.

Por fim, diz que “no que toca às alegações contidas no despacho decisório 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

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-002.112 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720449/2010-24

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” e arremata argumentando que “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”.

5.1. Diante do exposto, reputando provado o direito creditício em seu favor, no valor de R\$ 320.049,14, pugnou a manifestante pela reforma do Despacho Decisório, para reconhecer a regularidade das compensações aqui tratadas, cuja total homologação requereu.

5.2. Postulou, ainda, pela produção de todos os meios de prova em Direito admitidos, notadamente a juntada posterior de documentos e a realização de perícia, esta última “apenas se necessária”.

Após foi proferido julgamento assim ementado, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 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).

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).

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 Cofins pela Lei no 10.865/2004 em nada alterou a situação dos distribuidores e varejistas, que continuaram tributados à alíquota zero, sem direito a crédito, seja relativo aos custos nas aquisições dos produtos revendidos, seja referente às despesas e encargos de comercialização. A incidência monofásica é incompatível com a técnica do creditamento nas etapas desoneradas do tributo, nas quais não há cumulatividade a ser evitada, razão pela qual as receitas com a revenda de produtos cuja cadeia de produção e comercialização tem tributação concentrada em etapa anterior devem ser consideradas fora da não-cumulatividade no cálculo do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei no 10.833/2003.

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

Somente são considerados estabelecimentos industriais aqueles que fabricam produtos tributados pelo IPI (art. 8º do RIPI/2010) e os combustíveis são imunes ao imposto (art. 155, § 3º, da CF). Assim, os distribuidores de combustíveis que misturam álcool anidro à gasolina tipo “A”, para a obtenção da gasolina tipo “C”, não são produtores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 DECISÃO FUNDAMENTADA. DIREITO DE DEFESA.

CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento do direito de defesa quando é dado conhecer à interessada os fundamentos de fato e de direito da decisão denegatória da autoridade competente.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-002.112 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720449/2010-24

PROV AS. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. MOMENTO PARA A APRESENTAÇÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do art. 16 do Decreto no 70.235/72, as provas documentais que possam atestar a legitimidade do direito creditório não reconhecido pela autoridade administrativa competente devem ser apresentadas na Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.

PERÍCIAS. DISCRICIONARIEDADE DO JULGADOR. REQUISITOS.

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. O pedido de perícia deve expor os motivos que a justifiquem, apresentar os quesitos referentes aos exames desejados e indicar o nome, endereço e a qualificação profissional do perito, sob pena de ser considerado não formulado (art. 18 e art. 16, IV e § 1º, do Decreto no 70.235/72). Inconformada em parte com o respetivo julgado, foi apresentado Recurso Voluntário pelo Contribuinte, aduzindo seu pleito de reforma:

Após. Apresentado o Recurso Voluntário pelo Contribuinte sustentando o seu pedido de reforma em síntese:

- a) reversão das glosas: energia elétrica; locação de imóveis; postos e máquinas; fretes; armazenagem; etc;
- b) inclusão de parte das receitas na não-cumulatividades (gasolina e óleo diesel) e exclusão de álcool para fins de carburante;
- c) alterações legislativas e conceitos de insumo;

Finamente após a interposição do Recurso Voluntário foi juntada informação fiscal pela DRF-Feira de Santana-BA, em 09/11/2011.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro - Laércio Cruz Uliana Junior

O Recurso é tempestivo.

A Contribuinte apresentou resposta para fiscalização aduzindo os motivos que levaram ela tomar crédito, no qual, ela sustenta alteração na legislação, interpretações normativas e assim, passando narrar de modo sucinto o modo de sua operação.

É de se trazer a baila que no despacho decisório e no acórdão proferido pela DRJ não foram reconhecido o direito ao crédito, não sendo necessário qualquer documento probatório para tal deslinde.

Contudo a contribuinte ao apresentar as notas fiscais sobre os fretes apresentou em parte diante do número elevado, sendo que, a fiscalização destacou apenas que o contribuinte apresentou notas fiscais de aquisição e de venda de mercadoria, porém, seguindo o raciocínio compreendeu que a legislação não outorga o direito pretendido do contribuinte.

Com isso a discussão encontra-se fundada artigo 3º, IX da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/03.

O tema debatido sobre o direito ao crédito do frete encontra-se pacífico neste CARF, vejamos:

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-002.112 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720449/2010-24

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2008 PIS/PASEP. AQUISIÇÃO E REVENDA. ALÍQUOTA ZERO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA. CRÉDITOS SOBRE ARMAZENAGEM E FRETES NA VENDA. POSSIBILIDADE. As vendas, por distribuidoras, de produtos sujeitos à tributação concentrada, ainda que as receitas sejam tributadas à alíquota zero, possibilitam desconto de créditos relativos a despesas com armazenagem e fretes nas operações de venda, conforme artigo 3º, IX da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/03.

Acórdão nº 9303007.500-3ª Turma CSRF. Sessão de 17 de outubro de 2018. Tatiana Midori Migiyama Relatora

Data do fato gerador: 15/12/2006

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PER/DCOMP.
CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A partir de 31/10/2003, a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, em razão da vigência do disposto no art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/96.

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

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003. (Acórdão nº 3201005.031. Sessão de 26 de fevereiro de 2019. Leonardo Vinicius Toledo de Andrade Relator)

Ademais, o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, adotou o posicionamento no qual reproduzo:

A recorrente também suscitou o refazimento do cálculo do rateio entre receitas de venda submetidas à não-cumulatividade e as receitas totais para efeito de obtenção do coeficiente proporcional a ser aplicado na apuração dos créditos.

No tema, especificamente discorda do Fisco que exclui das receitas da não cumulatividade (o numerador) aquelas referentes à revenda de produtos submetidos à tributação concentrada.

Tem razão a contribuinte; pois não persistindo vedação à apuração das receitas das Contribuições no regime da não-cumulatividade, desde a revogação do inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/03, pela Lei nº 10.865/2004, embora não permita a tomada de crédito, as receitas de vendas com combustíveis (exceto o álcool) estão sujeitas à não-cumulatividade. Nesse sentido a já mencionada SD nº 3/2016:

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição 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 operações estejam submetidas a alíquota zero.

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-002.112 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.720449/2010-24

Nesse aspecto, então a diligência se justificaria na medida em que o Fisco não demonstrou o cálculo do rateio proporcional.

Assim, o feito merece ser convertido em diligência, para que:

À **unidade de origem** realize relatório fiscal para distinção das notas fiscais dos fretes referentes:

- a) utilizados para aquisição, esclarecendo a natureza do item adquirido / transportado;
- b) fretes suportados por terceiros na aquisição de mercadorias;
- c) fretes decorrentes da venda de mercadoria;
- d) fretes suportados por terceiros decorrente da venda de mercadoria da contribuinte;

Ainda, poderá a fiscalização solicitar a contribuinte qualquer documento que compreenda necessário para o bom deslinde do relatório.

Ademais, deve ser a contribuinte intimada a apresentar os contratos de locações da qual reclama seu direito ao crédito.

Após o relatório, **a contribuinte** que se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias sobre o relatório final.

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator