



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.725757/2011-27
ACÓRDÃO	3002-004.004 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALESAT COMBUSTIVEIS S. A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2006 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).

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, sendo que sua aquisição não gera direito a crédito das contribuições.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 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).

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, sendo que sua aquisição não gera direito a crédito das contribuições.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas às despesas de armazenagem dos produtos sujeitos à tributação concentrada.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida.

Trata-se de Impugnação, fls. 4.377/4.416, interposta aos 24/08/2011 em face dos Autos de Infração de fls. 4.320/4.346 e 4.347/4.373, dos quais a contribuinte foi cientificada aos 25/07/2011, que exigem valores atinentes à COFINS e à contribuição para o PIS/PASEP, correspondentes aos períodos de apuração de julho/2006 a dezembro/2007, nos montantes totais a seguir descritos:

Tributo	Principal	Juros de mora (até 07/2011)	Multa (75%)	Total
COFINS	1.048.307,22	447.937,95	786.230,45	2.282.475,62
Contribuição para o PIS/PASEP	227.593,01	97.249,68	170.694,76	495.537,45

Por meio de Despacho datado de 07/06/2019, fls. 6.239/6.256, os presentes autos foram encaminhados em diligência. Referido Despacho apresenta Relatório do presente processo administrativo, pelo que peço vênha para reproduzi-lo, a começar pela síntese do Termo de Verificação Fiscal de fls. 4.229/4.263:

“Trata-se de processo referente a autos de infração em que foram lançados créditos tributários referentes à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, para o período de julho de 2006 a dezembro de 2007, respectivamente, nos valores abaixo:

(...)

2. A Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, parte integrante dos autos de infração, indica que a irregularidade apurada foi a insuficiência de recolhimento das contribuições. De acordo com o relatório Fiscal que também acompanha os citados autos de infração, extrai-se o contexto da exigência:

3. A autoridade fiscal inicialmente expôs que as análises dos Pedidos de Ressarcimento (PER) relativos a créditos de PIS/Pasep e Cofins titularizados pela empresa constam dos respectivos processos¹ e fundamentaram o

lançamento do crédito tributário, ora apreciado. O cotejo entre as informações coletadas pelo Fisco e aquelas apresentadas pelo sujeito passivo permitiu concluir, em relação às citadas contribuições, o que segue nos itens abaixo, tudo conforme legislação vigente à época dos fatos.

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 dos créditos 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.

¹ Os processos administrativos com Pedidos de Ressarcimento das referidas contribuições nos anos de 2006 e 2007 são os seguintes: 13603.001564/2007-91 (PIS, 1º trimestre de 2006); 13603.001563/2007-52 (PIS, 2º trimestre de 2006); 13603.001562/2007-16 (PIS, 3º trimestre de 2006); 13603.001561/2007-63 (PIS, 4º trimestre de 2006); 13603.001642/2007-63 (COFINS, 1º trimestre de 2006); 13603.001641/2007-19 (COFINS, 2º trimestre de 2006); 13603.001629/2007-12 (COFINS, 3º trimestre de 2006); 13603.001622/2007-92 (COFINS, 4º trimestre de 2006); 13603.001560/2007-19 (PIS, 1º trimestre de 2007); 10469-720.406/2010-49 (PIS, 2º trimestre de 2007); 10469-720.407/2010-93 (PIS, 3º trimestre de 2007); 10469-720.410/2010-15 (PIS, 4º trimestre de 2007); 13603.001619/2007-79 (COFINS, 1º trimestre de 2007); 10469-720.405/2010-02 (COFINS, 2º trimestre de 2007); 10469-720.408/2010-38 (COFINS, 3º trimestre de 2007); 10469-720.409/2010-82 (COFINS, 4º trimestre de 2007)

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 idéia, 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 varejistas².

3.5. A implantação da não-cumulatividade para o PIS/Pasep, pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002³, 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;

² Consoante o artigo 4º da Lei 9.718, de 1998 (com a redação dada pela citada Lei nº 9.990, de 2000) e o art. 42 da Medida Provisória nº 2.158, de 24/08/2001.

³ A sistemática da não-cumulatividade foi implantada pela MP nº 66, de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

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 da Cofins. 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) 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 da Cofins, entendimento que se confirma pela Solução de Consulta nº 212, de 2006, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 10ª 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 Saleenco 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 Esso 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 para o período analisado (período de julho de 2006 a dezembro 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 similares⁴, 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 das contribuições em tela. 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 com aquisição de álcool anidro.

3.28. A Alesat Combustíveis S/A apurou créditos que seriam decorrentes da aquisição de álcool anidro, na condição de “bens utilizados como insumos”.

3.29. A empresa entendeu que poderia apurar o crédito de que trata o inciso II do artigo 3º da Lei 10.637, de 2002, por considerar que a adição de álcool anidro à gasolina tipo “A” resultaria num novo produto (a gasolina tipo “C”). Tal entendimento, todavia, não estaria correto, pois a gasolina à qual é adicionado álcool anidro não deixa de ser gasolina, ou seja, não passa a ser uma outra espécie de combustível. Isto quer dizer que o álcool anidro adquirido não pode ser considerado insumo utilizado na produção de gasolina e, portanto, eventuais créditos apurados sob tal fundamento devem ser desconsiderados.

3.30. Todavia, reforçando ainda mais os aspectos jurídicos e materiais antes narrados, a própria legislação tributária, ao alterar significativamente a tributação do comércio de álcool, inclusive carburante, com a promulgação da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, instituiu, a partir de outubro de 2008, a possibilidade de apuração de crédito decorrente de aquisição de álcool, inclusive anidro. O crédito é apurado com base no volume de álcool anidro adquirido; para cada metro cúbico comprado de produtor a empresa compradora faz jus a crédito de R\$ 3,21 relativo ao PIS e de R\$ 14,79 de Cofins (Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, art. 3º, I). Do crédito apurado pela Fiscalização.

⁴ Conta 32021014 – benfeitorias em propriedades de terceiros e conta 32021212, com o mesmo nome anterior.

3.31. Diante disso, nos termos da legislação aplicável, apurou-se o crédito a que o contribuinte tinha direito, relativamente ao período de julho de 2006 a dezembro de 2007, conforme abaixo:

2006	Mercadoria	Energia	Aluguel	Leasing	porcent.	Base cálculo	Créd.Pis	Créd.Cofins
Jan	922.628,62	38.789,78	0,00	23.629,26	0,80%	923.126,56	15.231,59	70.157,62
Fev	898.399,12	43.225,84	0,00	10.961,23	0,64%	898.744,82	14.829,29	68.304,61
Mar	763.886,97	44.329,21	0,00	14.568,43	0,85%	764.387,63	12.612,40	58.093,46
Abr	750.028,50	50.056,67	0,00	5.584,17	0,66%	750.396,73	12.381,55	57.030,15
Mai	675.671,79	49.816,30	0,00	4.844,08	0,60%	676.001,99	11.154,03	51.376,15
Jun	881.547,22	48.262,14	0,00	6.868,44	0,55%	881.852,61	14.550,57	67.020,80
Jul	808.666,03	39.940,45	0,00	9.748,29	0,51%	808.918,47	13.347,15	61.477,80
Ago	942.623,53	56.823,96	0,00	20.417,27	0,48%	942.994,15	15.559,40	71.667,56
Set	831.468,15	43.519,69	0,00	4.611,15	0,53%	831.724,81	13.723,46	63.211,09
Out	858.910,78	41.175,33	0,00	2.233,95	0,56%	859.154,89	14.176,06	65.295,77
Nov	845.457,40	45.590,03	101.504,10	1.625,38	0,60%	846.343,41	13.964,67	64.322,10
Dez	952.410,21	50.962,99	107.218,06	1.630,14	0,61%	953.377,32	15.730,73	72.456,68

Tabela 6 - Demonstração do crédito total da empresa em 2006

2007	Mercadoria	Aluguel	Leasing	Energia	Porcent.	Base cálc	Crédito PIS	Crédito Cof.
Jan	791.859,77	111.339,38	1.643,68	35.711,66	0,60%	792.748,75	13.080,35	60.248,91
Fev	566.391,71	101.504,10	27.517,98	94.643,75	0,37%	567.221,74	9.359,16	43.108,85
Mar	544.993,21	0,00	23.993,89	76.473,70	0,31%	545.305,51	8.997,54	41.443,22
Abr	921.631,42	98.918,80	27.517,98	72.583,92	0,34%	922.301,24	15.217,97	70.094,89
Mai	918.571,04	62.455,96	27.517,98	129.183,99	0,36%	919.367,76	15.169,57	69.871,95
Jun	1.075.719,05	62.455,96	23.993,89	83.523,37	0,37%	1.076.344,03	17.759,68	81.802,15
Jul	979.457,62	161.374,76	23.993,89	102.835,49	0,30%	980.312,72	16.175,16	74.503,77
Ago	963.932,58	184.136,70	23.993,89	92.287,32	0,42%	965.192,68	15.925,68	73.354,64
Set	2.061.544,03	161.374,76	23.993,89	81.219,74	0,46%	2.062.760,83	34.035,55	156.769,82
Out	26.741,00	320.016,85	2.467,16	77.653,12	0,38%	28.269,74	466,45	2.148,50
Nov	1.090.248,71	69.655,96	1.620,70	67.943,77	0,51%	1.090.964,57	18.000,92	82.913,31
Dez	1.034.502,16	106.118,80	0,00	89.231,06	0,37%	1.035.219,66	17.081,12	78.676,69

Tabela 7 - Demonstração do crédito total da empresa em 2007

3.29. A partir das informações acima, a Fiscalização calculou os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins a que faria jus o contribuinte. Da insuficiência de recolhimento das contribuições.

3.30. A autoridade fiscal informou que o total de crédito de PIS/Pasep e Cofins titularizado pela empresa e seu cotejo com as informações constantes nos DACON (fls. 02 a 584) apresentados à RFB indicaram que a fiscalizada descontou, dentro do próprio mês de apuração das contribuições, créditos a que não tinha direito, deixando assim de declarar o valor do respectivo tributo que fora indevidamente excluído por crédito inexistente ou indevido.

3.31. Porém, como a empresa não era detentora de créditos no montante que se julgava credora e o valor remanescente é insuficiente para liquidar as contribuições devidas em cada mês, foi necessária a constituição de ofício dos débitos abaixo:

2006	Débito não-cum.	Crédito DACON	Crédito apurado	Desconto indevido	Base de cálculo
Jul	21.030,21	62.919,43	13.347,15	7.683,06	465.639,71
Ago	20.975,62	57.679,46	15.559,40	5.416,22	328.255,55
Set	22.248,01	61.858,19	13.723,46	8.524,55	516.639,43
Out	23.189,31	59.141,80	14.176,06	9.013,25	546.257,84
Nov	24.256,86	71.152,31	13.964,67	10.292,19	623.769,32
Dez	27.437,81	69.306,62	15.730,73	11.707,08	709.520,25
2007	Débito não-cum.	Crédito DACON	Crédito apurado	Desconto indevido	Base de cálculo
Jan	24.920,48	61.458,85	13.080,35	11.840,13	717.583,37
Fev	25.161,26	85.315,55	9.359,16	15.802,10	957.703,11
Mar	24.563,70	95.832,35	8.997,54	15.566,16	943.403,58
Abr	25.768,33	103.033,99	15.217,97	10.550,36	639.415,73
Mai	28.435,00	105.062,65	15.169,57	13.265,43	803.965,58
Jun	29.354,40	103.978,53	17.759,68	11.594,72	702.710,51
Jul	23.539,59	107.201,94	16.175,16	7.364,43	446.329,10
Ago	34.065,55	120.015,30	15.925,68	18.139,87	1.099.386,11
Set	34.374,31	119.488,39	34.035,55	338,76	20.530,69
Out	30.845,81	91.083,98	466,45	30.379,36	1.841.173,29
Nov	42.653,87	114.607,86	18.000,92	24.652,95	1.494.118,46
Dez	32.543,51	16.076.943,66	17.081,12	15.462,39	937.114,28

Tabela 8 - Demonstração da base de cálculo do PIS não declarado

2006	Débito não-cum.	Crédito DACON	Crédito apurado	Desconto indevido	Base de cálculo
Jul	96.866,42	289.810,73	61.477,80	35.388,62	465.639,71
Ago	96.603,78	265.675,11	71.667,56	24.936,23	328.255,55
Set	102.475,68	284.922,57	63.211,09	39.264,59	516.639,43
Out	106.811,38	272.410,71	65.295,77	41.515,61	546.257,84
Nov	111.728,58	327.731,87	64.322,10	47.406,48	623.769,32
Dez	126.380,23	319.230,47	72.456,68	53.923,55	709.520,25
2007	Débito não-cum.	Crédito DACON	Crédito apurado	Desconto indevido	Base de cálculo
Jan	114.785,21	283.083,17	60.248,91	54.536,30	717.583,37
Fev	115.894,27	392.968,57	43.108,85	72.785,42	957.703,11
Mar	113.141,88	441.409,60	41.443,22	71.698,66	943.403,58
Abr	118.690,48	474.580,81	70.094,89	48.595,59	639.415,73
Mai	130.973,33	483.924,93	69.871,95	61.101,38	803.965,58
Jun	135.208,14	478.931,40	81.802,15	53.405,99	702.710,51
Jul	108.424,77	493.778,64	74.503,77	33.921,00	446.329,10
Ago	156.908,01	552.797,76	73.354,64	83.553,37	1.099.386,11
Set	158.330,18	550.370,75	156.769,82	1.560,36	20.530,69
Out	142.077,67	419.538,31	2.148,50	139.929,17	1.841.173,29
Nov	196.466,28	527.890,76	82.913,31	113.552,97	1.494.118,46
Dez	149.897,41	74.051.376,87	78.676,69	71.220,72	937.114,28

Tabela 9 - Demonstração da base de cálculo da COFINS não declarada

Acrescento à síntese acima a matéria tratada no item “2.5 – Créditos não aproveitados pela sucedida”, do Relatório Fiscal, em que está consignado que “Os valores pleiteados pela fiscalizada que seriam decorrentes de créditos oriundos da Satélite Distribuidora de Petróleo SA, CNPJ 70.052.352/0001-76 conforme DACON de fevereiro de 2007 foram pleiteados através dos processos 10469.720451/2010- 01 (PIS) e 10469.720452/2010-48 (COFINS), protocolizados em nome da sucedida e que objetivam o ressarcimento dos créditos dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2006 e sua compensação. Considerando, portanto, que os valores constantes nas fichas 26A e 28A dos demonstrativos

foram objetos de Pedido de Ressarcimento e de Declaração de Compensação nos autos antes referidos, efetua-se a glosa integral dos créditos do 4º trimestre de 2006 no presente procedimento fiscal, uma vez que deixaram de cumprir o requisito de não terem sido aproveitados ou ter seu aproveitamento requerido pela sucedida”.

Outrossim, especificamente em relação aos créditos das contribuições vinculados ao mês de janeiro de 2007, também originados de SATÉLITE DISTRIBUIDORA, a autoridade fiscal narra que “foram apresentadas, pela fiscalizada, as PER 20382.47165.170407.1.1.10-6606 e 29872.63964.170407.1.1.11-6655, respectivamente”, noticiando que, apesar de intimada a apresentar memória de cálculo do pretense direito creditório, a contribuinte não encaminhou as informações requeridas.

Complementa que, em consulta ao DICON da sucedida, observa-se que o sobredito crédito de janeiro de 2007 é fundamentado em base de cálculo decorrente de despesas de armazenagem e frete, em relação aos quais, como anteriormente explicitado, inexistia direito à apuração de crédito. Além disso, menciona não ter sido possível “estabelecer a relação entre a receita bruta total e a receita não-cumulativa, essencial para a quantificação da base de cálculo dos créditos”.

Alfim nesse item, registra a autoridade fiscal que “Pelo exposto, e considerando o disposto no art. 24 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005 e na IN SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, artigo 65, que autoriza a exigência de documentos para o reconhecimento de direito creditório pleiteado, decidimos pela improcedência dos créditos requeridos nas PER 20382.47165.170407.1.1.10-6606 e 29872.63964.170407.1.1.11-6655”.

Feito o adendo acima, prossigo reproduzindo o trecho do Despacho de Diligência em que sumariadas as alegações da defendente, embutidas na Impugnação de fls. 4.377/4.416:

“Da renúncia em relação à glosa sobre arrendamento mercantil.

4.2. O impugnante renuncia à discussão referente à glosa efetuada na tomada de créditos sobre leasing (arrendamento mercantil), embora tenha pontuado a sua certeza em relação à totalidade dos créditos.

Da alegação da regularidade dos créditos.

4.3. Após, passa a discorrer sobre a negativa do direito aos créditos relacionados às receitas relacionadas à atividade de comercialização da gasolina e dos demais combustíveis derivados do petróleo, ressaltando que em momento algum pretendeu se apropriar dos créditos decorrentes das aquisições de gasolina e demais combustíveis derivados do petróleo, por ter conhecimento da expressa vedação legal a tal aproveitamento, mas tão somente dos créditos relacionados a tais aquisições.

4.4. Expõe, resumidamente, a legislação que norteia a matéria em discussão. 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.

4.5. Referindo-se a questão jurídica a ser dirimida, indica que o agente fiscal 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.

4.6. 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%".

4.7. 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;

4.8. 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;

4.9. 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".

4.10. 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.

4.11. 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:

$$\text{Percentual de Rateio} = \frac{\text{Receitas Não-Cumulativas}}{\text{Receita Bruta Total}}$$

4.12. 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.

4.13. Salaria 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 discórdia ao entendimento delineado.

4.14. Alega que 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.

4.15. 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.

4.16. 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.

4.17. 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.

4.18. 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").

4.19. 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 defendente 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.

4.20. Referindo-se aos créditos relativos a aluguéis, expõem o que segue:

“IV.4.1 ANO 2006

Com relação aos aluguéis glosados do ano de 2006, destaque-se o seguinte:

No que toca aos contratos firmados com a CONSULTANTUM SC, A CIA DE EMPREENDIMENTOS DE SÃO PAULO E A FERREIRA PARTICIPAÇÕES LTDA., não acatados originalmente pela fiscalização sob a alegação de que "ficaram desguarnecidos de comprovantes dos valores dos aluguéis nele previstos", informa a Impugnante que não juntou os documentos referidos por ocasião da intimação fiscal pois a documentação apresentada naquele momento foi meramente exemplificativa. Diante disso, requer a apresentação dos documentos complementares anexos (conjunto documental 04-A), 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.

No que se refere ao contrato de aluguel celebrado com a IPLEMG, referente ao imóvel destinado ao escritório em Belo Horizonte/MG, justifica o agente fiscal a glosa pelo fato de 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". A explicação de o referido imóvel não mais constar nos registros da Impugnante na Receita Federal decorre do fato de que, em 2008, ou seja, em momento posterior ao período ora fiscalizado, a Impugnante 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 (conjunto documental 04-B).

Por fim, com relação ao contrato firmado com a SALEMCO BRASIL PETRÓLEO LTDA., não acatado pelo agente fiscal sob a alegação de que "o locador está inapto nos sistemas da Receita Federal", cumpre ressaltar que, de fato, hoje a locadora está 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 Impugnante foi posteriormente dado em pagamento a um de seus credores, o Banco Industrial, com o qual a Impugnante formalizou contrato de locação e ao

qual passou a pagar os valores dos aluguéis, tal qual se depreende do conjunto documental 04-C ora apresentado.

IV.4.2 ANO 2007

No que se refere ao ano de 2007, destaque-se de início que, além dos comprovantes de pagamento dos aluguéis dos locadores CONSULTANTUM SC, A CIA DE EMPREENDIMENTOS DE SÃO PAULO E A FERREIRA PARTICIPAÇÕES LTDA., também referidos no ano de 2006, requer a Impugnante a juntada dos contratos e dos comprovantes de pagamento dos aluguéis à MEDEIROS & LOPES LTDA., JACAR DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO, POSTO MAGALHÃES, COMERCIAL SANTA ZITA, FERREIRA 8t FILHOS, R. ALEX DOS SANTOS ME., DALMAC REF. E MANUTENÇÃO E MEGA ENERGIA LOCAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO DE BENS (conjunto documental 04-D), de modo a confirmar a regularidade dos créditos tomados em decorrência desses contratos.

No que toca aos contratos celebrados com o IPLEMG e a SALEMCO PETRÓLEO LTDA., repisem-se os mesmos fundamentos expedidos linhas acima acerca de regularidade desses créditos.

Já no que toca ao contrato com a MINASCOPY, cujo crédito relacionado foi glosado pela fiscalização sob a alegação de que "o contrato de aluguel apresentado dispõe sobre o aluguel de equipamentos com material de consumo inclusos e a lei não previu hipóteses de creditamento decorrente de material de consumo", destaque-se que a locação do equipamento, como previsto no contrato, enquadra-se na hipótese de crédito do inciso IV do art. 3- de ambas as leis, não havendo no objeto da avença a inclusão de material de consumo.

Por fim, quanto ao contrato firmado com GOLD PETRÓLEO, destaque-se que essa empresa pertence ao mesmo proprietário da JACAR DISTRIBUIDORA, razão pela qual alguns aluguéis da base foram pagos diretamente àquela empresa.

Com relação ao contrato firmado com a DIGITRO TECNOLOGIA, não entende a Impugnante a razão pela qual o crédito foi glosado, uma vez que há expressa autorização da RFB quanto a tais créditos, consoante se infere da Solução de Consulta nº 43, de 26 de Janeiro de 2010, in verbis:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N- 43/2010 - EMENTA: CRÉDITOS. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. HARDWARE E SOFTWARE A pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da Cofins pode apurar crédito sobre o valor dos aluguéis incorridos no mês, pagos a pessoas jurídicas, relativos a máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa locatária, inclusive computadores e seus periféricos. O direito ao crédito em questão limita-se às despesas com a locação de máquinas e equipamentos, não contemplando, portanto, o valor do

aluguel de programas de computador, mesmo se incorporados a esses equipamentos locados e utilizados nas atividades da empresa.

Por último, razão também não existe para glosar os créditos relativos aos contratos de aluguéis com a CONTEMA e com a MSA INCORPORAÇÃO E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., uma vez que a cessão de direitos e obrigações referidas nos contratos são meros acessórios da locação de imóvel firmada. Não há extrapolação do objeto da locação, mas apenas esclarecimento de que o imóvel locado engloba todos os seus acessórios.

Dessa feita, uma vez apresentada a documentação faltante referida pelo agente fiscal, impõe-se a revisão dos valores encontrados pela fiscalização para se adequar ao percentual de rateio calculado conforme as novas tabelas elaboradas e transcritas pela contribuinte nesta peça impugnatória ao final do item 4.2.”

4.21. Referindo-se ao seu direito ao crédito de despesas com depreciação, informa que foram três 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.

4.22. 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 manifestante quem assumiu os referidos custos, consoante demonstra a documentação juntada.

4.23. No que diz respeito à ausência da demonstração das taxas de depreciação, indicar neste momento quais as taxas de depreciação por ela consideradas para o cálculo do crédito apropriado.

4.24. No que concerne às despesas feitas nos postos franqueados, a autoridade fiscal glosa a depreciação creditada sob o argumento de que "a assunção dos encargos decorrentes do desgaste dos bens deve estar devidamente prevista nos respectivos contratos de franquia", aponta que a assunção dos encargos em tela poderá ser verificada a partir da documentação ora acostada aos autos (conjunto documental 05).

4.25. Quanto à glosa da depreciação da estação compressora de gás GNV, alega que, não bastasse a Impugnante também se enquadrar no conceito de industrial por realizar a operação de beneficiamento da gasolina, salientar que esta restrição imposta pela RFB não pode e não deve prevalecer, visto que mais uma vez busca o agente fiscal impor condição não prevista em lei pois, na redação do dispositivo, não há qualquer restrição à utilização dos referidos créditos apenas às empresas industriais.

4.26. 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, argüindo, em função disso, a nulidade do procedimento por impossibilidade de sua ampla defesa.

4.27. Contesta as glosas dos créditos originalmente solicitados pela Satélite Distribuidora, sucedida pela Impugnante para 4º trimestre de 2006 e janeiro de 2007, e suscita nulidade do procedimento perpetrado pelo agente fiscal.

4.28. Indica que a Fiscalização indeferiu a pretensão de ressarcimento da Impugnante fundamentada na aquisição do álcool anidro consubstanciada nos PER nº 03118.66954.140308.1.1.11-4950 (COFINS-) e nº 22331.34174.140308.1.1.10-3606 (PIS), alegando a nulidade deste Auto de Infração por não ter sido respeitado o procedimento correto a ser seguido nos casos de indeferimento de Pedidos de Ressarcimento.

4.29. Ad argumentandum tantum, na remota hipótese não haver o acolhimento do pedido de nulidade suscitado, expõe que ainda que se considere que houve equívoco na forma de preenchimento da PER, ou que tenha sido descumprida qualquer formalidade, tal "equívoco" não teria trazido qualquer prejuízo à Fiscalização empreendida pela Receita Federal, pois bem discriminado pela Impugnante o período do crédito pleiteado, não exigindo da auditora fiscal maiores esforços para reconhecer tal direito creditório em seu favor.

4.30. Passa, a seguir, a contrapor a glosa na inclusão na base de cálculo para apuração dos créditos das contribuições, o valor da aquisição do álcool anidro, repisando os argumentos expostos em relação ao termo inicial da sujeição das receitas decorrentes da comercialização do álcool no regime não cumulativo.

4.31. Esclarece que, embora prevista a não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins na Emenda Constitucional nº 42, de 2003, e nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2004, esse regime não gerava o direito de

creditamento às distribuidoras de combustíveis, ante a vedação expressa ao aproveitamento de créditos nas operações sujeitas ao regime monofásico de tributação.

4.32. Sustenta que com a partir de 01/05/2004 por força da Lei nº 10.865, de 2004 (e em razão do disposto na Lei nº 11.116, de 2005), as distribuidoras de combustíveis passaram a ter direito aos créditos do PIS/Pasep e da Cofins em relação aos insumos utilizados no seu processo produtivo de combustíveis carburantes destinados à venda, inclusive de combustíveis e lubrificantes, ou seja, a se creditarem do álcool anidro combinado à gasolina A, para a produção da gasolina C.

4.33. Esclarece que, embora ambos sejam "álcool para fins carburantes", no álcool hidratado há a venda direta da usina/destilaria para a distribuidora, que a revende para o consumidor utilizá-lo como combustível; já o álcool anidro é adquirido como insumo, para que a distribuidora produza gasolina tipo C.

4.34. Justifica que a distribuidora, por exigência da legislação, apenas adquire o álcool anidro como insumo apenas para adicioná-lo, em processo controlado, à gasolina tipo A, para obtenção da gasolina tipo C. Ela não pode revender o álcool anidro ou mesmo dar a ele destinação diversa; a sua finalidade é única e exclusivamente de insumo para produção da gasolina comum.

4.35. Cita ato da Agência Nacional de Petróleo (ANP), no caso a Resolução nº 36, de 06/12/2005, e da RFB, no caso, IN SRF nº 594, de 2005, e IN SRF nº 600, de 2004, para concluir que a partir de agosto de 2004, foi retirada a vedação ao aproveitamento de crédito do álcool anidro agregado à gasolina, para fins de revenda, ante a aplicação do sistema não-cumulativo ao setor de combustíveis, submetido à incidência monofásica e não-cumulativa das citadas contribuições.

4.36. Em caráter subsidiário, requer a exclusão da multa, dos juros e da atualização monetária, em virtude de ter observado as orientações e posicionamentos da Receita Federal, consubstanciados nas Soluções de Consulta expostas nesta peça impugnatória, à guisa do disposto no art. 100, §único, do Código Tributário Nacional.

4.37. Requer o provimento de sua defesa”.

Em seguida, o comentado Despacho assim externa a necessidade de realização de realização de diligência:

“5. Derivado da mesma ação fiscal, o presente processo de constituição de crédito tributário para o período compreendido entre julho de 2006 e dezembro de 2007 (3º trimestre/2006 ao 4º trimestre/2007) baseou-se nas conclusões exaradas pela autoridade fiscal em face da análise dos correspondentes Pedidos de Ressarcimento.

5.1. Portanto, a análise da legitimidade dos indigitados direitos creditórios refletirá na apuração das exigências tributárias constituídas neste processo.

5.2. Ocorre que os processos nº 13603.001560/2007-19 e nº 13603.001619/2007-79, relativos a Pedidos de Ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, foram encaminhados em diligência para a unidade de origem, por intermédio dos Despachos nº 2.955 - 2ª Turma da DRJ/REC, de 31 de agosto de 2012, e nº 2.971 - 2ª Turma da DRJ/REC, de 10 de setembro de 2012.

5.3. Neste contexto, propõe-se a devolução do presente processo para a unidade de origem para que, quando concluídas ambas as diligências acima, informe a circunstância nestes autos, devolvendo-o em seguida a esta DRJ em conjunto com os dois processos administrativos mencionados no parágrafo antecedente para prosseguimento do julgamento”.

Então, a Unidade de origem após ter anexado aos presentes autos cópias dos Despachos de Diligência, dos Termos de Informação Fiscal e dos Acórdão proferidos por essa 2ª Turma nos processos administrativos nº 13603.001560/2007-19 e nº 13603.001619/2007-79, fls. 6.265/6.389, devolveu os presentes autos a esse Colegiado, para continuidade do julgamento.

Por fim, esse julgador anexou aos presentes autos cópias dos Acórdãos proferidos nos processos administrativos nº 13603.001564/2007-05, 13603.001563/2007-52, 13603.001562/2007-16, 13603.001561/2007-63, 13603.001560/2007-19, 10469.720406/2010-49, 10469.720407/2010-93, 10469.720410/2010-15, 13603.001642/2007-63, 13603.001641/2007-19, 13603.001629/2007-12, 13603.001622/2007-92, 13603.001619/2007-79, 10469-720.405/2010-02, 10469.720408/2010-38 e 10469.720409/2010-82.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal (DRJ) do Brasil 04 julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário, conforme Acórdão nº 104-009.757, da 2ª Turma, proferido com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2007

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: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2007

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: 01/07/2006 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. PRESENÇA DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS. GARANTIA DO DIREITO DE DEFESA. PRELIMINAR DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

É improcedente a preliminar de nulidade de Auto de Infração, expedido por autoridade administrativa competente, que está devidamente fundamentado e que contém os seus elementos essenciais de modo a garantir o pleno exercício do direito de defesa da impugnante.

DIREITO CREDITÓRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSAS. MANUTENÇÃO.

Mantêm-se a glosas do crédito da não cumulatividade descontado da contribuição apurada cujo direito não foi comprovado pelo sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do julgamento em 30/01/2023, a recorrente apresentou recurso voluntário em 24/02/2023, no qual alega que o acórdão combatido merece ser integralmente reformado, visto que insubsistentes as glosas de créditos calculados em relação a:

- (i) frete na revenda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica;
- (ii) armazenagem de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica; e
- (iii) aquisição do álcool anidro para adição e formação da gasolina C.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator.

1. Da competência para julgamento

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

3. Mérito

3.1. Créditos sobre frete na revenda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica

Alega a recorrente que uma coisa é o crédito decorrente das compras de combustíveis para revenda, que é expressamente vedado na legislação; outra coisa é o crédito decorrente do gasto com frete para transporte desses combustíveis, o qual não teria sido vedado pela lei, inexistindo razão para negar o direito a seu aproveitamento.

Diz que o fato de o inciso IX da Lei nº 10.833/03 fazer simples referência aos incisos I e II não significa que haja entre eles relação de dependência; que quando o legislador redigiu o inciso IX e fez referência aos incisos I e II, buscava na verdade deixar livre de dúvidas que o frete geraria o crédito tanto nas hipóteses de revenda do produto acabado, como nas de venda do produto fabricado, afastando-se por outro lado os créditos de bens destinados ao ativo fixo.

Argumenta 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 alcança a conduta de comprar para revender. O legislador não teria se importado em atingir o bem propriamente dito (que pode ser qualquer um), mas o ato de revender. Na mesma esteira, quando o inciso IX faz menção ao inciso II, tem por objetivo indicar o ato de adquirir bens e serviços utilizados como insumo de produção, também não importando de qual insumo se trate.

A legislação, especialmente em seu art. 3º, §2º, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, traz a regra geral do direito ao crédito:

Art. 3º

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Portanto, assegura-se o direito ao crédito, em regra, sempre que a aquisição daquele produto/serviço tiver sido tributada (PIS/COFINS devido pelo fornecedor), à exceção da hipótese em que a aquisição for desonerada por isenção, quando, mesmo assim, assegura-se o direito ao crédito se a receita do contribuinte estiver sujeita ao pagamento de PIS/COFINS.

No caso do frete, pois, o transportador paga sim essas contribuições sobre as receitas auferidas em sua atividade e, portanto, gera direito ao crédito para aquele que realizar as despesas, no caso, para a ora Recorrente. O mesmo se pode dizer do armazém, que também está submetido ao recolhimento do PIS/COFINS sobre as receitas com o armazenamento dos combustíveis.

Sem razão a recorrente.

O inciso IX do art. 3º, c/c o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, reconhece, em abstrato, o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

Nesse contexto, passo a analisar os argumentos atinentes aos créditos em questão, valendo-me, com a devida vênia, do entendimento unânime da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-015.967, de 12 de setembro de 2024, proferido com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

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).

O inciso I, do art. 3º da Lei 10.833/2003, retrotranscrito, 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 da Contribuição para o PIS/Pasep 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 vendas 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:

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

Assim, 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 vendas de combustíveis tributados pela Lei nº 9.718/98.

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 PIS/PASEP

Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep:

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 adquira para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

a) é permitida a apuração de créditos da contribuição no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;

b) é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquira 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 remissões 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.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Tema Repetitivo 1.093, já pacificou 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:

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).

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.

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.

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-lhe gerar créditos.

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.

Conclui-se que a legislação vigente não permite a tomada de créditos do PIS/PASEP e da COFINS sobre despesas com frete incorridas nas operações de revenda de combustíveis, conforme determinado pelo inciso IX do art. 3º, c/c o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

3.2. Créditos sobre armazenagem de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica

Alega a recorrente que a própria Receita Federal firmou posicionamento reconhecendo a possibilidade de creditamento de despesas com armazenagem vinculadas a produtos no regime monofásico, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 66/2021.

Argumenta que, diante do entendimento esposado pela Receita Federal, que reformou expressamente o posicionamento anteriormente desfavorável da Solução de Consulta Cosit nº 218/14 e Solução de Divergência nº 02/2017, não restam dúvidas de que deve ser reconhecido o crédito pleiteado referente as despesas com armazenagem.

Entendo que assiste razão à recorrente neste ponto.

A Receita Federal do Brasil firmou posicionamento reconhecendo expressamente o direito a crédito das despesas com armazenagem de produtos sujeitos ao regime de tributação monofásica através da Solução de Consulta Cosit nº 66/2021:

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 Cofins. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas 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 10.833, 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 ressarcidos 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.

Cumprir trazer à colação os fundamentos daquela Solução de Consulta 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.

Em consonância com este entendimento, a Instrução Normativa nº 2.121/2022 cuidou de reconhecer o direito a crédito na armazenagem de mercadorias, afastando a restrição:

Art. 191. 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 - 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. 173 e 175, 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).

Parágrafo único. É vedado o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica (Lei nº 10.865, de 2004, art. 31, § 3º).

Desta forma, tendo a Receita Federal reconhecido a possibilidade de tomada de créditos relativos às despesas de armazenagem dos produtos sujeitos à tributação concentrada, torna-se imperiosa a reversão da glosa de tais créditos.

Desse modo, voto por dar provimento neste ponto.

3.3. Créditos sobre a aquisição do álcool anidro para adição e formação da gasolina C

Alega a recorrente que, embora tenha um potencial efeito carburante, o álcool anidro não pode ser revendido como tal em razão de regulação da ANP, pois necessariamente precisa passar por um processo prévio de transformação por meio da mistura com gasolina tipo A para, então, resultar na gasolina tipo C, que é revendida no varejo para ser utilizada para abastecer os veículos automotores.

Argumenta que a aquisição de álcool anidro é essencial para que cumpra com seu objeto social, que envolve a venda de gasolina tipo C, razão pela qual, ante à sua imprescindibilidade no regular funcionamento do processo produtivo da empresa, mostra-se plenamente possível o respectivo creditamento.

Salienta que o que pretende ver reconhecido é o crédito decorrente da aquisição do álcool anidro vinculado à produção da gasolina C, o qual não é destinado à revenda, mas sim à produção da gasolina C. Desta forma, o fundamento legal para esse creditamento não é o inciso I do art. 3º, mas sim o inciso II do art. 3º das supramencionadas leis.

Explica que, no conceito de “álcool para fins carburantes”, enquadram-se tanto o álcool hidratado como o álcool anidro. A diferença é que, embora ambos sejam “álcool para fins carburantes”, no álcool hidratado há a venda direta da usina/destilaria para a distribuidora, que a revende para o consumidor utilizá-lo como combustível; já o álcool anidro é adquirido como insumo, para que a distribuidora produza gasolina tipo C.

A distribuidora, por exigência da legislação, apenas adquire o álcool anidro como insumo com a função exclusiva de adicioná-lo, em processo controlado, à gasolina tipo A, para obtenção da gasolina tipo C. Ela não pode revender o álcool anidro ou mesmo dar a ele destinação diversa; a sua finalidade é única e exclusivamente de insumo para produção da gasolina comum.

Cita nesse sentido a Resolução nº 36, de 6.12.2005, da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP.

Diz que a própria RFB, por meio da IN SRF nº 594/2005, apenas fez restrições ao álcool hidratado, sem qualquer referência ao álcool anidro. Veja-se:

Art. 26.

(...)

§5º Não gera direito ao crédito o valor:

(...)

IV da aquisição no mercado interno, para revenda, dos produtos relacionados no artigo 1º, ressalvado o disposto no artigo 27.

A remissão ao art. 1º diz respeito a alguns produtos, dentre os quais, o álcool hidratado para fins carburantes. Eis o dispositivo:

Art. 19 Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) incidentes sobre a comercialização no mercado interno e sobre a importação de:

(...)

VI - álcool hidratado para fins carburantes;

(...)

Acrescenta que o direito ao crédito da aquisição de álcool para formação da gasolina C fica ainda mais claro quando se observa, tal qual já ressaltado acima, a tentativa sem êxito da Receita Federal de restringir esse direito creditício através da edição da Medida Provisória nº 413, que incluiu um dispositivo vedando ao distribuidor a utilização dos créditos de PIS/COFINS decorrentes da aquisição de álcool adicionado à gasolina:

Art. 10. É vedada ao distribuidor de combustíveis a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS decorrentes da aquisição de álcool para fins carburantes, mesmo que para adicioná-lo à gasolina.

Ao ser convertida na Lei nº 11.727/2008, essa vedação não foi mantida, ficando assegurado esse direito até o presente momento. Se a MP pretendeu revogar o direito de crédito de PIS e COFINS sobre as aquisições de álcool anidro, é porque anteriormente tal sistemática era admitida e reconhecida, nos moldes anteriores.

Cita doutrinadores, jurisprudência do CARF e o Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 1.2221.170/PR, submetido a sistemática de recurso repetitivo, para sustentar que “*será caracterizado como insumo tudo o que for essencial para o exercício da atividade econômica da empresa*”.

Colaciona o Acórdão nº 3402-004.356, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária – Terceira Seção do CARF, julgado em 29/08/2017 (Processo nº 10283.901511/2013-06) com a seguinte ementa:

ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. CREDITAMENTO. COFINS. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei nº 10.833/04, com a redação que lhe fora dada pela lei nº 10.865/04

COFINS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE E REGIME MONOFÁSICO. POSSIBILIDADE.

A incidência monofásica da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE).

Sem razão a recorrente neste ponto.

A matéria destacada foi examinada no Processo Administrativo nº 10469.720410/2010-15, que trata da Contribuição para o PIS/PASEP do 4º trimestre de 2007, do qual reproduzo os fundamentos da negativa da pretensão de creditamento sobre aquisição de álcool anidro, que aqui adoto integralmente e são também aplicáveis, *mutatis mutandis*, à Cofins:

“Do crédito com aquisição de álcool anidro

43. A Alesat Combustíveis S/A apurou créditos decorrentes da aquisição de álcool anidro, com fundamento no inciso II do artigo 3º da Lei 10.637, de 2002, por considerar que a adição de álcool anidro à gasolina tipo “A” resultaria num novo produto (a gasolina tipo “C”). O crédito foi desconsiderado pela unidade de origem, ante a justificativa de que a gasolina à qual é adicionado álcool anidro não deixa de ser gasolina, ou seja, não passa a ser uma outra espécie de combustível, continuando, inclusive, com a mesma classificação NCM.

43.1. O recorrente, por seu turno, contesta tal glosa, esclarecendo que o crédito não é vinculado com a revenda de álcool anidro, enfatizando que o mesmo é adquirido como insumo para a produção da gasolina tipo “C”. Repisa que a MP nº 413 teria incluído dispositivo para vedar o creditamento sobre aquisições de álcool anidro, sendo que na lei de conversão (Lei nº 11.727, de 2008) tal vedação não fora mantida.

43.2. O assunto já foi, quase que integralmente, abordado quando da análise do argumento exposto para fins de crédito sobre frete e armazenagem, restando ali concluído que a empresa não exerce industrialização quando efetua a adição de álcool anidro à gasolina tipo “A”, fato que não permite considerar o questionado produto insumo.

43.3. Restaria, no entanto, abordar o argumento de que o art. 10 da Medida Provisória nº 413, de 2008, tentou incluir um dispositivo que vedava expressamente o aproveitamento de créditos ao distribuidor de combustíveis,

mesmo que para adicioná-lo à gasolina, o qual não foi incluído na redação final na Lei nº 11.727, de 2008:

“Art. 10. É vedada ao distribuidor de combustíveis a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS decorrentes da aquisição de álcool para fins carburantes, mesmo que para adicioná-lo à gasolina.”

43.4. Da análise da Exposição de Motivos nº 00003/2008 – MF, relativa à mencionada Medida Provisória, vê-se que tal dispositivo faz parte de um conjunto de artigos que pretendia alterar a tributação do álcool:

8. A proposta contida nos arts. 8º a 17 decorre da necessidade de estabelecer nova sistemática de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na produção e comercialização de álcool.

8.1 Atualmente, no caso de álcool, a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidem sobre a receita auferida pelo produtor ou pelo importador e sobre as receitas auferidas pelo comerciante atacadista (distribuidor), sendo que as alíquotas estão reduzidas a 0 (zero) com relação às receitas auferidas pelos comerciantes varejistas.

8.2 Os arts. 8º a 17 estabelecem a incidência de forma concentrada das contribuições no produtor ou no importador, ficando reduzida a 0 (zero) as alíquotas nas etapas subseqüentes de comercialização no atacado e no varejo. O produtor ou importador poderá optar por regime especial de apuração das contribuições por alíquotas ad rem fixadas por m³ (metro cúbico) de álcool. O Poder Executivo poderá fixar coeficientes de redução das alíquotas máximas estabelecidas.

43.5. Assim, esta medida provisória visava a instituir outra tributação concentrada, desta feita para o álcool, idêntica à já vigente para os combustíveis derivados de petróleo (eliminando a cobrança também nos distribuidores), e nada mais fez o Poder Executivo – preocupado com interpretações errôneas da legislação tendentes a reduzir a arrecadação em um ramo altamente sensível – do que frisar que a esta tributação monofásica também se aplicavam as vedações ao creditamento inerentes, à época, a esta sistemática.

43.6. Entretanto, esta proposta não vingou, ou seja, não foi só o art. 10 que não permaneceu na conversão em lei. A tributação do álcool continuou sendo também no distribuidor, perdendo o sentido a manutenção do referido dispositivo.

43.7. O objetivo, então, foi aperfeiçoar a legislação, ou seja, não há inovação, mas uma preocupação com a sua interpretação errônea, notadamente pelo setor de bebidas (também altamente representativo para a arrecadação tributária, com margens estreitas e concorrência feroz), no qual já se discutiu muito a possibilidade de creditamento pelos distribuidores quando a tributação é concentrada nos fabricantes. O que já era vedado continuaria vedado, mas, na conversão em lei, optou-se pela exclusão do dispositivo, pois normas deste tipo

sempre levam ao risco de serem interpretadas da forma como o foi pela interessada (“se agora está proibido é porque antes era permitido”), causando um efeito exatamente contrário ao originalmente desejado quando da edição da medida provisória.

43.8. À luz do exposto, não se acatam os argumentos apresentados pelo defendente quanto ao assunto, devendo ser mantida a glosa os créditos pleiteados a título de aquisição de álcool anidro adicionado à gasolina, no valor de R\$ 15.958.569,30*”

**Segundo consta no Despacho Decisório, a importância é o resultado da multiplicação de R\$ 967.186.017,94 por 1,65%.*

Pelos fundamentos acima expostos, voto por negar provimento neste ponto.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, no sentido de reverter as glosas dos créditos vinculados a despesas com armazenagem dos produtos sujeitos à tributação concentrada.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha