



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.730315/2011-01
ACÓRDÃO	3002-004.001 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALESAT COMBUSTIVEIS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

ALEGAÇÕES E PROVAS APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.

Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. OMISSÃO E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses, não cabe a decretação de nulidade da decisão recorrida.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

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: 01/01/2008 a 30/09/2008

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 conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das provas apresentadas apenas no Recurso, por preclusão, e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas dos créditos vinculados a despesas com 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 processo referente a autos de infração em que foram lançados créditos tributários referentes à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, respectivamente, nos valores abaixo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2960	5.564,16
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2008)		473,47
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		4.173,13
CONTRIBUIÇÃO	5477	658.234,95
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2008)		41.714,95
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		493.676,23
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.203.836,89

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	6656	142.806,27
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2008)		9.056,54
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		107.179,72
CONTRIBUIÇÃO	2986	1.205,29
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2008)		102,56
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		903,97
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		261.354,35

1.1 Da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, parte integrante dos autos de infração referenciados, ao sujeito passivo foram imputadas duas irregularidades para cada uma das contribuições:

- 0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO
INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS
- 0002 INCIDÊNCIA CUMULATIVA CONCENTRADA
OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS - Álcool
- 0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO
INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
- 0002 INCIDÊNCIA CUMULATIVA CONCENTRADA
OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - Álcool

2. O Relatório Fiscal de fls. 3634-3663 expõe os contornos da ação fiscal levada a efeito:

2.1. 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.

3. Assim, 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.

¹ Os processos administrativos com Pedidos de Ressarcimento das referidas contribuições no ano de 2008 são os seguintes: 10469.720412/2010-04 (PIS 1º

trimestre); 10469.720414/2010-95 (PIS 2º trimestre); 10469.720416/2010-84 (PIS 3º trimestre); 10469.720418/2010-73 (PIS 4º trimestre); 10469.720411/2010-51 (Cofins 1º trimestre); 10469.720415/2010-30 (Cofins 2º trimestre); 10469.720417/2010-29 (Cofins 3º trimestre); 10469.720419/2010-18 (Cofins 4º trimestre).

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

3.3. Mudando esta sistemática, a Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, excluiu, para o caso ora em foco, a figura da "Substituição Tributária", aplicando a chamada "Tributação Concentrada", também conhecida como "Tributação Monofásica", ao concentrar a tributação dos derivados de petróleo nas refinarias, aplicando, nessas operações, alíquotas maiores. A 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 2002, não alterou a "Tributação Monofásica" prevista na Lei nº 9.990, de 2000 e MP nº 2.158, de 2001, para os derivados de petróleo. O texto original da Lei nº 10.637, de 2002, trazia, na verdade, uma determinação que excluía da sistemática não cumulativa os produtos derivados do petróleo (art. 1º, §3º, inc. IV, combinado com o art. 8º, inc. VII, alínea "a").

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

3.7. Antes das alterações promovidas pela Lei nº 10.865, de 2004 qualquer atividade relativa aos combustíveis derivados de petróleo e álcool carburante

(produtos de que trata a Lei nº 9.990, de 2000) estava excluída da incidência não-cumulativa das contribuições por expressa disposição legal inserta no art. 1º, parágrafo 3º, IV das duas leis de regência. A nova redação conferida ao dispositivo determinava a exclusão da receita da venda de álcool para fins carburantes da base de cálculo das contribuições não-cumulativas, trazendo para este campo (incidência não-cumulativa das contribuições) as receitas decorrentes da venda dos demais produtos mencionados na Lei nº 9.990, de 2000.

3.8. 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.

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.

3.9. Conclui-se, assim, que:

- a) Com a nova redação dada ao inciso IV do §3º do artigo 1º da Lei nº 10.637, de 2002, pela Lei nº 10.865, de 2004, a restrição trazida pela alínea "a" do inciso VII do artigo 8º da Lei nº 10.637, de 2002, passou a não mais abranger os derivados de petróleo de que trata a Lei nº 9.990, de 2000, de tal forma que as refinarias passaram a apurar créditos em suas compras;
- b) O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, confirma a possibilidade de apuração de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumos na produção de combustíveis destinados à venda, ou seja, no âmbito da refinaria;
- c) Fica clara a continuidade da "Tributação Monofásica" no âmbito das refinarias quando se define que os revendedores (distribuidores e comerciantes varejistas) não têm o direito à apuração de créditos na aquisição, para revenda, de derivados de petróleo de que trata a Lei nº 9.990, de 2000 (alínea "b" do inciso I do artigo 3º, c/c o §1º do artigo 2º da Lei nº 10.637, de 2002);

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);

e) As distribuidoras e os comerciantes varejistas de combustíveis (exceto em relação ao álcool hidratado a partir de outubro de 2008) estão fora do campo de incidência das contribuições quanto à venda destes produtos, já que sua alíquota está reduzida a zero.

3.10. 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.

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

3.12. 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), não se admitindo durante sua vigência a apuração de créditos de quaisquer natureza em relação a este tipo de atividade.

⁴ A Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 provocou robusta alteração no disposto no art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998. A nova sistemática, vigente a partir de outubro de 2008 (art. 41, IV) instituiu obrigação tributária em relação ao PIS/Pasep e Cofins aos produtores de álcool hidratado, mantendo-as em relação aos distribuidores. Alterou as alíquotas vigentes, autorizou a opção de tributação calculada por unidade de medida de produto vendido (art. 5º, parágrafo 4º da Lei 9.718, com sua nova redação). Autorizou o creditamento em relação à aquisição de álcool hidratado para revenda e de álcool anidro para adição à gasolina (parágrafos 13 a 15 do art. 5º, com a nova redação).

Dos créditos sobre custos, despesas e encargos

3.13. 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.

3.14. A autoridade fiscal efetuou, para o período examinado, 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

3.15. 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.

3.16. Os créditos são apurados exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Portanto, se a revenda de gasolina e óleo diesel é atividade alheia à incidência das contribuições, e a revenda de álcool estava, até setembro de 2008, sujeita à incidência cumulativa das contribuições, não há que se falar de crédito decorrente de qualquer custo ou despesa vinculado a estas atividades de revenda, entendimento que se confirma pela Solução de Consulta nº 212, de 2006, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 10ª região Fiscal, ratificado pela recente Solução de Consulta nº 25, de 12 de abril de 2010, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 4ª região Fiscal).

3.17. A partir dos documentos apresentados pela empresa, foi verificado que, até setembro de 2008, 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

3.18. 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:

“O contrato mantido com a Bانشa SA não autoriza a apuração de créditos em razão da locadora ser domiciliada fora do Brasil (Uruguai), incidindo na

vedação do disposto no parágrafo 3º, I do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833. As despesas relativas a pagamentos efetuados a Gold Petróleo carecem de contrato que os justifiquem. Os valores informados como pagos à Salemco Brasil Petróleo carecem de comprovação nos meses de janeiro a junho, setembro e novembro. 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. 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 disponibilização de funcionário pela contratada, e a lei não previu hipóteses de creditamento decorrente de materiais de consumo e pessoal. 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...". 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. 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. 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 das contribuições. Os pagamentos que seriam relativos ao contrato não coincidem em valor, data e beneficiário do mesmo. O contrato celebrado com Comercial Santa Zita é residencial, não de destinando à atividade da empresa, mas à moradia de seu diretor. O contrato com a Mega Energia Locação e Administração de Bens dispõe sobre locação de terreno (cláusula sexta), objeto este não previsto para gerar crédito. O contrato com a MSA Incorporação tem por objeto a exibição de marca comercial e fornecimento de mercadoria, não aluguel. No mesmo modo, o contrato mantido com a Contema Construções. O contrato com o Posto Esso Fortaleza foi celebrado com pessoa física, fato que impede apuração de créditos. 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 Petrucio de Vasconcelos trata de arrendamento celebrado pela

fiscalizada com pessoa física, fato que impede a apuração de créditos. O contrato com Azael Dias tem por objeto locação de terreno e foi celebrado com pessoa física, impossibilitando o creditamento relativo à despesa. Não foram apresentados pagamentos efetuados ao Posto Queimada Nova nos meses de maio, e julho a dezembro. Não houve comprovação dos pagamentos efetuados a Anuar Donato nos meses de maio, julho e agosto. Não foi apresentado contrato de locação com o Posto Santa Beatriz, tampouco da despesas informada com “Edi Fabris Piegel” ou com Posto dos Trabalhadores. Não foi apresentado comprovante do pagamento de R\$ 5.000,00 efetuado à Petrovia em novembro. O contrato apresentado relativo à locação do Posto JBC foi celebrado com pessoa física, impedindo a apuração de crédito relativo às despesas dele decorrentes. Os pagamentos efetuados à Regal Recuperadora de Gases são relativos à prestação de serviço de proteção ambiental, não de locação, portanto não devem integrar base de cálculo dos créditos da empresa. Os pagamentos efetuados à TVA em dezembro não foram analisados por não ter sido apresentado o respectivo contrato. No mesmo mês, não foi considerada despesa apta a gerar crédito a mera provisão relativa a eventual contrato, não apresentado, com rede Hudson de postos. Não foram considerados aptos a compor base de cálculo dos créditos os pagamentos relativos a aluguel de veículos, por falta de previsão legal para sua apuração.”

3.19. 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 das contribuições, para o período em referência. A autoridade fiscal esclareceu ainda que não foram analisados os valores constantes nas planilhas de fls. 3.593 a 3.615 inferiores a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês, restando todos incluídos no saldo que comporá a base de cálculo para apuração dos créditos.

Do crédito de despesas com depreciação

3.20. 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 para os meses de janeiro-março e setembro de 2008 a empresa não apresentou o detalhamento de informações contida em planilha por ela disponibilizada anteriormente.

3.21. 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.

3.22. Acerca das planilhas juntadas pela empresa, em atendimento a intimações, aquela autoridade justificou que 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.

3.23. Apenas a título de exemplificação sobre os dados prestados pela fiscalizada e sua conexão com encargos de depreciação, pode-se constatar nas planilhas (nos meses apresentados) que a empresa considerou desta natureza eventuais despesas com aluguéis, fretes, investimentos, cessão de direitos, IPTU, IPVA, licenças ambientais, aquisições várias, dentre outras despesas cujas naturezas são incompatíveis com a depreciação contábil.

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

Do crédito com aquisição de álcool anidro

3.25. A Alesat Combustíveis S/A apurou, nos meses de janeiro a setembro de 2008, créditos que seriam decorrentes da aquisição de álcool anidro, na condição de “bens utilizados como insumos”.

3.26. 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.

3.27. 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

3.28. Diante disso, nos termos da legislação aplicável, apurou-se o crédito a que o contribuinte tinha direito, relativamente ao período de janeiro a setembro de 2008, conforme abaixo⁵:

	Mercadorias	Armaz.e frete	En. Elétrica	Aluguéis	Arr. Mercantil	Proporção	Base Cálculo
Jan	993.866,43	-	108.042,31	192.884,46	-	0,412%	995.105,94
Fev	1.285.895,80	-	82.195,05	192.050,10	-	0,575%	1.287.471,46
Mar	987.579,32	-	81.899,28	193.051,62	-	0,379%	988.622,70
Abr	1.179.548,26	-	85.823,28	198.091,45	-	0,451%	1.180.829,79
Mai	996.892,98	-	81.684,86	190.999,57	-	0,374%	997.913,64
Jun	1.117.421,07	-	80.211,69	220.980,19	-	0,524%	1.118.998,26
Jul	1.188.952,38	-	70.699,26	498.399,29	9.036,42	0,481%	1.191.731,58
Ago	1.337.309,91	-	86.202,57	524.903,65	9.122,03	0,433%	1.339.994,58
Set	1.318.278,60	-	74.804,19	251.000,27	9.421,25	0,389%	1.319.581,41
Out	1.507.313,76	8.298.020,65	88.559,61	566.864,24	9.839,87	6,824%	2.119.009,05
Nov	1.430.957,88	6.711.282,93	74.519,56	93.349,04	10.020,52	6,788%	1.898.575,15
Dez	1.556.461,23	7.224.167,03	87.627,46	587.643,93	10.120,35	7,826%	2.175.425,89

Tabela 4 – Base de cálculo do crédito titularizado pela empresa

3.29. A partir das informações acima, a Fiscalização calculou (Tabelas 5 e 6 do aludido Relatório Fiscal) o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins a que faria jus o contribuinte.

Da insuficiência de recolhimento das contribuições no ano de 2008

3.30. A autoridade fiscal informou que o contribuinte, no período compreendido entre janeiro e outubro de 2008, declarou em DCTF (Declaração de Débito e Crédito Tributário Federal, fls. 481 a 494) apenas os valores do PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de revenda de álcool hidratado, apurados sob o regime da cumulatividade. Todavia, o montante de créditos apurado pela Fiscalização revelou-se insuficiente para liquidar as contribuições devidas em cada mês.

3.31. Os valores apurados⁶ de cada uma das contribuições devidas, obtidos segundo a autoridade fiscal no livro Razão (fls. 1.689 a 3.374), encontram-se demonstrado no Relatório Fiscal conforme abaixo:

⁵ De acordo com a Informação Fiscal, na Tabela 4, a coluna “mercadorias” corresponde ao somatório das mercadorias adquiridas para revenda e sujeitas à incidência não-cumulativa das contribuições, conforme linha 20 da memória de cálculo apresentada pela empresa (fls. 2.806 a 2.817) A coluna “armaz. E frete” corresponde aos valores da linha 22 da memória de cálculo nos meses de outubro a dezembro, nos meses de janeiro a setembro não há direito a apuração do crédito decorrente de despesa desta natureza, conforme demonstrado. A coluna “en. elétrica” corresponde à linha 23 do demonstrativo apresentado pela empresa, com os valores lá informados. A coluna “aluguéis” contém os valores conforme demonstrado no item 2.2 acima. A coluna “arr. mercantil” contém os valores constantes da linha 25 do demonstrativo da empresa. A coluna “proporção.” Corresponde aos valores apurados conforme tabela 2. A coluna “Base cálculo” é a adição entre a coluna “mercadorias” e a resultante da soma das colunas “Armaz. e frete, em. elétrica, aluguéis, e arr. mercantil” multiplicada pela coluna “proporção”.

⁶ A coluna “Rev. Não-cum.” representa o valor com revenda de GNV, querosene iluminante e ceras/xampus; a coluna “serviços” contém os valores registrados nas

contas comissões sobre lubrificantes, taxas de armazenagem, comissões/arrendamentos de equipamentos de GNV, taxa de manutenção, licenciamento de marca e receita agregadas; a coluna “exc. Ser.” corresponde aos valores excluídos daquelas contas; a coluna “out. Rec. Op.” com as contas royalties, receitas de aluguéis, bonificações/doações e outras receitas operacionais; a coluna “Exc. Out. RO” são os valores excluídos daquelas contas; a coluna “base de cálculo” é a soma das anteriores, deduzindo-se os valores correspondentes a exclusão. A coluna Cofins resulta da aplicação da alíquota de 7,6% sobre a base de cálculo, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.833/2003 e o PIS corresponde ao resultado da multiplicação da base de cálculo pela alíquota de 1,65%, conforme arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637/2002.

2008	Rev. Não-cum.	Serviços	Exc. ser.	Out. Rec. Op.	Exc. Out. RO	Base de cálculo	Cofins	PIS
Jan	1.191.398,72	408.447,97	-	326.957,63	4.643,31	1.922.161,01	146.084,24	31.715,66
Fev	1.601.012,60	298.994,73	-	646.002,72	6.802,05	2.539.208,00	192.979,81	41.896,93
Mar	1.328.866,81	290.878,04	-	226.377,79	20.580,49	1.825.542,15	138.741,20	30.121,45
Abr	1.360.489,86	348.350,26	6.891,96	556.857,45	20.927,31	2.237.878,30	170.078,75	36.924,99
Mai	1.427.183,36	254.246,14	-	204.627,86	8.543,30	1.877.514,06	142.691,07	30.978,98
Jun	1.432.290,49	291.116,22	11.276,83	1.077.424,89	918.799,56	1.870.755,21	142.177,40	30.867,46
Jul	1.322.628,95	292.573,45	4.609,63	921.687,93	23.286,20	2.508.994,50	190.683,58	41.398,41
Ago	1.585.145,24	381.473,06	-	205.833,68	15.828,81	2.156.623,17	163.903,36	35.584,28
Set	1.507.884,17	367.949,05	12.763,31	287.489,10	8.000,00	2.142.559,01	162.834,48	35.352,22

Tabela 7 - Demonstração das contribuições não-cumulativas devidas

3.32. 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:

2008	Cofins	Crédito Cofins	Saldo lançar	PIS	Crédito PIS	Saldo lançar
Jan	146.084,24	75.628,05	70.456,19	31.715,66	16.419,25	15.296,41
Fev	192.979,81	97.847,83	95.131,98	41.896,93	21.243,28	20.653,65
Mar	138.741,20	75.135,33	63.605,88	30.121,45	16.312,27	13.809,17
Abr	170.078,75	89.743,06	80.335,69	36.924,99	19.483,69	17.441,30
Mai	142.691,07	75.841,44	66.849,63	30.978,98	16.465,58	14.513,41
Jun	142.177,40	85.043,87	57.133,53	30.867,46	18.463,47	12.403,99
Jul	190.683,58	90.571,60	100.111,98	41.398,41	19.663,57	21.734,84
Ago	163.903,36	101.839,59	62.063,77	35.584,28	22.109,91	13.474,37
Set	162.834,48	100.288,19	62.546,30	35.352,22	21.773,09	13.579,13

Tabela 8 - Valores a constituir de PIS e COFINS

Da omissão decorrente da revenda de álcool anidro

3.33. Prosseguindo, o Auditor-Fiscal explicou que as operações comerciais com álcoois carburantes têm sua tributação quanto ao PIS/Pasep e à Cofins regulada na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Para os fatos geradores ocorridos no ano de 2008, aplica-se a referida Lei com a redação conferida pela Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000.

3.34. O dispositivos legais citados prevêm que a empresa distribuidora que auferir receita decorrente da venda de álcool para fins carburantes, seja ele hidratado ou anidro, deve calcular o PIS/Pasep à alíquota de 1,46% e a Cofins à alíquota de 6,74%. A única exceção prevista refere-se ao álcool adicionado à

gasolina, cuja alíquota é zero por disposição do art. 42, II da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

3.35. No ano sob exame, a referida autoridade apontou que empresa fiscalizada auferiu rendimentos decorrentes da revenda de álcool combustível anidro nos meses janeiro, março, abril e julho⁷, sem o oferecimento dos mesmos à tributação do PIS/Pasep e da Cofins, conforme se constata no cotejo entre a linha 09 da memória de cálculo apresentada pela empresa (fls. 3.395 a 3.406) e o somatório mensal da conta 310109 abaixo, obtido das receitas escrituradas no livro Razão (fls. 3.097 a 3.307)

⁷ Conforme anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 20 (fls. 3.616 a 3.627).

Mês	Descrição da Conta	Créditos Diários (Geral) SOMA
01/2008	Álcool Hidratado	28.423.428,17
02/2008	Álcool Hidratado	25.759.646,79
03/2008	Álcool Hidratado	31.049.443,83
04/2008	Álcool Hidratado	31.397.586,49
05/2008	Álcool Hidratado	28.763.107,44
06/2008	Álcool Hidratado	27.732.879,68
07/2008	Álcool Hidratado	30.323.653,48
08/2008	Álcool Hidratado	29.449.334,89
09/2008	Álcool Hidratado	32.554.599,97
10/2008	Álcool Hidratado	37.813.482,13
11/2008	Álcool Hidratado	32.517.953,80
12/2008	Álcool Hidratado	39.565.924,89

Tabela 9 – Receita revenda alíquota concentrada

3.36. Restando demonstrado que as receitas auferidas com a revenda de álcool anidro, não foram incluídas na base de cálculo das contribuições declaradas pela empresa, foi procedido ao lançamento de ofício dos débitos⁸.

4. Devidamente cientificado do lançamento em 28/12/2011, o contribuinte apresentou sua impugnação em 27/01/2012, para expor, em síntese, o seguinte:

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

⁸ A autoridade fiscal consignou que os valores das receitas omitidas que comporão a base de cálculo para o lançamento de ofício das contribuições são aqueles constantes no anexo II do Termo de Intimação Fiscal nº 20, acumulados mensalmente.

Da preliminar de nulidade

4.2. Alega, preliminarmente, nulidade no que atine à suposta omissão decorrente da revenda de álcool anidro, ao fundamento de que, ao discriminar quais valores teriam sido omitidos, a autoridade fiscal colaciona à Informação Fiscal a Tabela 9, na qual se indica expressamente que os valores correspondem, na verdade, a álcool hidratado. Ou seja, durante todo o tópico, a referida autoridade alega que o impugnante teria omitido saídas de álcool anidro sem levar tais valores à

tributação, mas quando vai discriminar quais foram essas supostas omissões, indica valores que não correspondem à situação fática por ele relatada.

4.3. Diz que, na verdade, não consegue a impugnante identificar de onde o fiscal apurou tais valores, o que lhe impossibilita inclusive de prestar os esclarecimentos necessários.

4.4. Ressalta que, mesmo que, de fato, tivesse omitido valores relativos à venda de álcool anidro, o que se admite apenas para demonstrar a nulidade e ilegalidade da tal alegação, não haveria porque se falar em tributação de ambas contribuições, porque, o art. 5º, § 12, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998, reduziu a zero a alíquota incidente sobre a receita auferida por distribuidora com a venda de álcool anidro adicionado à gasolina.

4.5. Alega que, ao contrário do que pressupõe o auditor-fiscal, todo o álcool anidro adquirido tem como única destinação e utilização a mistura com a gasolina pura para a formação da gasolina C, esta sim vendida a terceiros.

4.6. Justifica que ainda que houvesse algum valor de álcool anidro que eventualmente tivesse saído do seu estabelecimento sem estar misturado com a gasolina, ele também só poderia ter como destinação outro estabelecimento distribuidor de combustível com a finalidade de ser misturado à gasolina pura, não havendo por que falar, pois, em prejuízo ao Erário Federal.

4.7. Entretanto, mesmo nessa remota hipótese, o seu direito à ampla defesa estaria prejudicado in casu pois não teria como demonstrar e comprovar a destinação de todo o álcool anidro por ela adquirido e movimentado, já que a relação de valores apresentada pelo fiscal contém apenas a discriminação de supostos valores de álcool hidratado.

Da alegação da regularidade dos créditos

4.8. Indicou equívoco do auditor fiscal em relação ao termo inicial da submissão ao regime da não-cumulatividade das receitas decorrentes da comercialização do álcool, o qual teria se no fato de que o início do regime da não-cumulatividade das receitas vinculadas à comercialização do álcool somente ocorreu com a revogação do inciso IV, do §3º do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

4.9. Aponta que o engano tem como causa, possivelmente, a data inicial em outubro de 2008 tenha se baseado no art. 42, III, "c" e "d", da Lei nº 11.727, de 2008, o qual estabeleceu que a revogação do aludido dispositivo somente ocorreria a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei (24/06/2008).

4.10. Sustenta que o início do regime da não-cumulatividade não teve início com a revogação do citado dispositivo pela Lei nº 11.727, de 2008, uma vez que esta norma foi resultado da conversão da Medida Provisória nº 413, de 03/01/2008, a qual, em seu artigo 19, já trazia a mesma regra que depois constou no art. 42, III, "c" e "d", da Lei de conversão.

4.11. Assim, como a referida MP foi publicada em 03/01/2008, conclui-se que a revogação do citado dispositivo e, conseqüentemente, a sujeição das receitas vinculadas à comercialização do álcool, operaram efeitos a partir de 1º de maio de 2008. Assim, devem ser acatados os créditos à comercialização do álcool também nos meses de maio, junho, julho, agosto e setembro de 2008, o que também implicará na alteração da proporção entre receita não-cumulativa e receita bruta total para os citados meses (assunto que será adiante detalhado).

4.12. 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.

4.13. 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.

4.14. 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.

4.15. 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%".

4.16. 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;

4.17. 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;

4.18. 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".

4.19. 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.

4.20. 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:

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

4.21. 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.

4.22. Salieta 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.

4.23. 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.

4.24. 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.

4.25. 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.

4.26. 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.

4.27. 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").

4.28. 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.

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

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

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

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

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

4.34. Atinente ao contrato firmado com o POSTO MAGALHÃES, inicialmente não acatados sob alegação de falta de apresentação do contrato celebrado, apresenta o contrato e os comprovantes de pagamento (conjunto documental 07).

4.35. Por fim, em relação aos contratos de aluguéis com CONTEMA e com a MSA INCORPORAÇÃO E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, aduz que, uma vez que a cessão de direitos e obrigações referidas nos contratos são meros acessórios da locação firmada, inexistiria extrapolação do objeto da locação, mas apenas esclarecimento de que o imóvel locado engloba todos os seus acessórios, consoante se infere de uma de suas cláusulas: "(...) a relação de bens de propriedade da CONTEMA instalados em cada estabelecimento e que serão objeto da locação também prevista neste contrato, e, ainda, a situação ambiental(...)".

4.36. No que toca ao contrato de aluguel firmado com o POSTO QUEIMADA NOVA e com a ANUAR DONATO, cujas glosas se deram em virtude da não apresentação dos pagamentos efetuados em determinados meses, requerereu a juntada dos referidos comprovantes (conjunto documental 10).

4.37. Com relação aos contratos de locação com o POSTO SANTA BEATRIZ e com a TV A EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.. apresenta os respectivos documentos, requerendo, assim, a desconsideração da glosa (conjunto documental 11).

4.38. Quanto à falta de apresentação do comprovante de pagamento de R\$ 5.000,00(cinco mil reais) efetuado à PETROVIA. improcedente também se mostra a autuação diante da juntada do referido documento (conjunto documental 12).

4.40. 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.

4.41. 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.

4.42. No que diz respeito a ausência de demonstração da depreciação dos meses de janeiro a março de 2008, procede à apresentação das Notas Fiscais exemplificativas dos gastos realizados (conjunto documental 13).

4.43. 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 nos meses de janeiro a setembro de 2008, repisando os argumentos expostos em relação ao termo inicial da sujeição das receitas decorrentes da comercialização do álcool no regime não cumulativo.

4.44. 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.

4.45. 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.

4.46. 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.

4.47. 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.

4.48. 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.

4.49. 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.

4.50. Ao final, requereu: (i) preliminarmente, que seja reconhecida a nulidade dos Autos de Infração nos termos expostos; (ii) no mérito, reconhecer a improcedência dos Autos de Infração extinguindo o crédito tributário neles veiculados e aqui impugnados; e (iii) subsidiariamente, na remota hipótese de não ser integralmente acolhido os pleitos supra, afastar a aplicação de multa, juros e atualização monetária, por força do disposto no art. 100, §único, do CTN.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Recife (PE) julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário, conforme Acórdão nº 11-63.340, da 2ª Turma, proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

Ementa:

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

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

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

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

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ALCOOL ANIDRO ADICIONADO À GASOLINA TIPO “A” PARA OBTENÇÃO DA GASOLINA TIPO “C”. DESCONTO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As distribuidoras de combustível não se equiparam a produtor quando do processo de mistura de combustíveis, a saber o álcool anidro à gasolina “A”, para obtenção da gasolina “C”, não cabendo a apropriação de créditos do PIS/Pasep e da Cofins decorrentes desta atividade

TRIBUTAÇÃO DO ÁLCOOL. REGIME NÃO CUMULATIVO. TERMO INICIAL. LEI Nº 11.727, DE 2008.

Apenas com a edição da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, resultado da conversão da MP nº 413, de 2008, é que, a partir de 1º de outubro de 2008, as receitas obtidas com a venda de álcool para fins carburantes passaram ser tributadas no regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME CUMULATIVO. ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. RECEITA DE VENDAS. OMISSÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Deverá ser efetuado o lançamento de ofício para a constituição de crédito tributário a título de PIS/Pasep e da Cofins, no regime cumulativo, quando se confirma o não oferecimento à tributação da venda de álcool para fins carburantes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

Ementa:

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

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

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

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

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ALCOOL ANIDRO ADICIONADO À GASOLINA TIPO “A” PARA OBTENÇÃO DA GASOLINA TIPO “C”. DESCONTO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As distribuidoras de combustível não se equiparam a produtor quando do processo de mistura de combustíveis, a saber o álcool anidro à gasolina “A”, para obtenção da gasolina “C”, não cabendo a apropriação de créditos do PIS/Pasep e da Cofins decorrentes desta atividade

TRIBUTAÇÃO DO ÁLCOOL. REGIME NÃO CUMULATIVO. TERMO INICIAL. LEI Nº 11.727, DE 2008.

Apenas com a edição da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, resultado da conversão da MP nº 413, de 2008, é que, a partir de 1º de outubro de 2008, as receitas obtidas com a venda de álcool para fins carburantes passaram ser tributadas no regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que o art. 42 daquele diploma legal previu a revogação, a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da sua publicação (24 de junho de 2008), do inciso IV do §3º do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

REGIME CUMULATIVO. ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. RECEITA DE VENDAS. OMISSÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Deverá ser efetuado o lançamento de ofício para a constituição de crédito tributário a título de PIS/Pasep e da Cofins, no regime cumulativo, quando se confirma o não oferecimento à tributação da venda de álcool para fins carburantes.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

Ementa:

SOLUÇÃO DE CONSULTA. NORMAS COMPLEMENTARES. EXCLUSÃO DE PENALIDADE. INOCORRÊNCIA.

A Solução de Consulta tem efeito de norma individual, dirigida unicamente ao sujeito passivo que a provocou, não sendo extensível seus efeitos genericamente a outros contribuintes, não sendo, portanto, enquadrada no rol de normas complementares a que alude o art. 100 do Código Tributário Nacional.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do julgamento em 19/09/2019, a recorrente apresentou recurso voluntário em 21/10/2019, no qual alega que o acórdão combatido merece ser integralmente reformado, requerendo em síntese:

- (i) Nulidade da decisão recorrida;
- (ii) A reversão das glosas dos créditos vinculados a despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, bem como decorrentes da aquisição do álcool anidro para adição e formação da gasolina C;
- (i) O reconhecimento da sujeição das receitas decorrentes da comercialização do álcool ao regime da não-cumulatividade a partir de 01/05/2008; e
- (ii) A conversão do julgamento em diligência para que seja analisado a documentação relativa ao álcool anidro, bem como os documentos comprobatórios das despesas com aluguel e depreciação.

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 conhecimento, exceto quanto à documentação apresentada a fim de comprovar o direito aos créditos vinculados às despesas com aluguéis não acatadas pela DRJ.

Ao analisar os argumentos e documentação da impugnação relativos aos créditos vinculados às despesas com aluguéis, a DRJ deferiu parcialmente os créditos por falta de comprovação de parte de tais despesas.

Nesse contexto, em sede recursal, amparada no princípio da verdade material, a recorrente afirma estar apresentando todos os documentos aptos a comprovar o alegado direito, quais sejam:

- 1) Em relação as despesas vinculadas ao contrato com o Posto Magalhães, o contrato de locação (Conjunto Documental 01);
- 2) Quanto a glosa da despesa vinculada com o contrato celebrado com a Queimada Nova Comércio de Combustíveis, o respectivo comprovante de pagamento (Conjunto Documental 02);

- 3) No que se refere à locação realizada com a TVA Empreendimentos Imobiliários Ltda, o contrato, aditivos e os comprovantes dos pagamentos (Conjunto Documental 03);
- 4) Em relação à locação firmada com a Petrovia Ltda, o comprovante de pagamento do período sob análise (Conjunto Documental 04).

Ao final, considerando que toda a documentação comprobatória foi apresentada, requer a conversão do julgamento em diligência para que sejam analisados os documentos anexados, bem como para que seja intimada a dirimir eventuais dúvidas e apresentar esclarecimentos caso necessário.

Pois bem.

As provas da existência do direito creditório estão a cargo de quem o alega (art. 36, da Lei nº 9.784/99 e art. 373, I, do CPC) e devem ser apresentadas por ocasião da interposição da impugnação, sob pena de preclusão, ressalvadas as hipóteses das alíneas 'a', 'b' e 'c' do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, as quais não foram alegadas pela recorrente.

Tendo em vista que tal documentação foi apresentada somente na fase recursal, sem amparo em nenhuma das hipóteses excepcionais previstas na lei, considera-se precluso o direito de apresentá-las, razão pela qual não devem ser conhecidas por este colegiado, bem como o pedido de diligência respectivo.

3. Preliminar

3.1. Nulidade da decisão recorrida

Alega a recorrente que ao analisar os argumentos e documentação da manifestação de inconformidade (SIC) relativos aos créditos vinculados às despesas com aluguéis e com os encargos com depreciação, a Turma Julgadora indeferiu de pronto os créditos que possuíam os documentos comprobatórios exigidos pela legislação, por afirmar que:

“Não compete ao julgador esmiuçar aleatoriamente os elementos de prova apresentados pelo contribuinte no caso de pedidos que envolvam reconhecimento de crédito, se este não o fez de maneira sistemática e organizada.”

Destaca que é papel do auditor fiscal e também do julgador analisar a documentação apresentada e, se tiver alguma dúvida acerca dela, intimar o contribuinte a esclarecê-la. Não é necessário ter um dispositivo expresso nesse sentido, mas o princípio da verdade material já impõe essa obrigação.

Frisa que na própria decisão há o reconhecimento expresso de que a contribuinte apresentou a respectiva documentação, mas esta não foi sequer analisada tão-somente porque os documentos não estavam minuciosamente organizados e catalogados, o que definitivamente não possui respaldo jurídico.

Aduz que a competência para análise da documentação e verificação individualizada das despesas e dos créditos deve ser da autoridade fiscal, sempre assegurando ao

contribuinte a oportunidade de explicar e demonstrar a correção de sua conduta. Se a fiscalização desconsidera ou se omite em solicitar eventuais explicações quando não identificados de pronto a regularidade do crédito e do direito da recorrente, está aquele ato administrativo revestido de patente vício, que viola os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, da verdade material e mais, mostra-se impossível de irradiar efeitos por incerteza do crédito tributário que se pretende cobrar.

Diz que no que tange as despesas com amortização, há vários itens indicados na documentação que dão direito a crédito, como, por exemplo, a conta de máquinas e equipamentos, que atendem aos critérios estabelecidos pelo auditor fiscal.

Dessa feita, considerando que toda a documentação comprobatória foi apresentada, deve ser reconhecida a nulidade da decisão recorrida, impondo-se o retorno dos autos para que os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade sejam expressamente enfrentados à luz da documentação apresentada, convertendo-se em diligência e intimando o contribuinte para dirimir eventuais dúvidas e apresentar esclarecimentos caso necessário.

Não assiste razão à recorrente.

Inicialmente, importa esclarecer que as provas da existência do direito creditório estão a cargo de quem o alega (art. 36, da Lei nº 9.784/99 e art. 373, I, do CPC) e devem ser apresentadas por ocasião da interposição da impugnação, sob pena de preclusão, ressalvadas as hipóteses das alíneas 'a', 'b' e 'c' do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, que não se aplicam ao presente caso.

No Processo Administrativo Fiscal, os casos de nulidade de atos administrativos estão previstos no art. 59 do Decreto 70.235/72, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim, para sustentar a alegada nulidade, caberia à recorrente demonstrar que a decisão recorrida teria sido proferida por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Não foi alegada, nem se configurou, incompetência da autoridade julgadora. Dessa forma, resta analisar os argumentos acerca da suposta preterição ao direito de defesa relacionada ao julgamento de primeira instância relativo às despesas com aluguéis e encargos de depreciação.

Dos créditos vinculados às despesas com aluguéis

No caso dos créditos vinculados às despesas com aluguéis, verifica-se que a documentação apresentada pela recorrente foi analisada de forma detalhada pela instância *a quo*, em tópico específico sobre tais despesas, sendo que algumas glosas foram até revertidas.

Acrescente-se que a recorrente revelou ter pleno conhecimento das razões de decidir da DRJ, pois afirmou na peça recursal, em tópico específico intitulado “IV. DA GLOSA DOS CRÉDITOS VINCULADOS AS DESPESAS COM ALUGUEL”, que teria apresentado toda a documentação apta a comprovar o direito alegado, revelando, portanto, ter conhecimento dos fundamentos da negativa de creditamento apresentados pela DRJ.

Desse modo, não vislumbro ter ocorrido preterição ao direito de defesa.

Dos créditos vinculados às despesas com encargos com depreciação

Com relação às despesas com depreciação, a DRJ apresentou tópico específico para desenvolver suas razões de sustentar a manutenção das glosas.

Explicou que os créditos sobre encargos com 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 dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins.

Discorreu sobre o ônus da prova, que recai sobre quem alega o direito, no caso, a recorrente, nos termos do art. 373 do Novo Código de Processo Civil. Esclareceu, ainda, que a atividade de "provar" não se limita, simplesmente, a juntar documentos aos autos:

Nos casos em que se tem inúmeros registros e/ou demonstrativos associados a diversos documentos, provar significa associar registros, demonstrativos e documentos de forma individualizada, correlacionando-os com a peça recursal. Não compete ao julgador esmiuçar aleatoriamente os elementos de prova apresentados pelo contribuinte no caso de pedidos que envolvam reconhecimento de crédito, se este não o fez de maneira sistemática e organizada.

Em seguida, adentrou especificamente nas razões de ter considerado os documentos apresentados pela recorrente inservíveis para comprovar o direito alegado, analisando efetivamente os elementos juntados aos autos, e assim concluindo:

Levando-se em conta que o direito creditório deve ser claro, certo, sem margem a dúvidas e amparado pela legislação tributária, o ônus de prová-lo, ao contrário do que alega a recorrente, é da empresa interessada, e não do Fisco, conforme já exposto acima.

Portanto, a DRJ expôs claramente suas razões de fato e de direito para manter as glosas, pelo que não vislumbro ter ocorrido preterição ao direito de defesa neste ponto.

De outro lado, verifica-se que a recorrente centrou sua defesa unicamente nos esclarecimentos prestados acerca da qualidade da prova, deixando de se manifestar especificamente a respeito das razões que, de fato, levaram à manutenção das glosas por opção, já que foram abordadas no acórdão recorrido.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

4. Mérito

4.1. Glosa dos créditos vinculados a despesas com frete

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.

Cita doutrinadores, jurisprudência do CARF e soluções de consulta.

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 revendas de gasolina e óleo diesel são tributadas à alíquota zero, conforme art. 42 da MP nº 2.158-35/2001:

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

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

(...)

Cumpra 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.

4.2. Glosa dos créditos vinculados a despesas com armazenagem

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 armazenagem. São hipóteses de creditamento distintas e autônomas e o fato de o inciso IX fazer simples referência aos incisos I e II não significa que haja entre eles relação de dependência.

Quando o legislador redigiu o inciso IX e fez referência ao inciso I e ao inciso II, buscava na verdade deixar livre de dúvidas que o frete geraria o crédito tanto nas hipóteses de revenda do produto acabado, como nas hipóteses de venda do produto fabricado, afastando-se por outro lado os créditos de bens destinados ao ativo fixo.

Cita doutrinadores, jurisprudência do CARF e soluções de consulta, requerendo o reconhecimento do direito creditório relativos aos custos de armazenagem vinculados a todas as suas receitas não-cumulativas, inclusive as receitas de venda de gasolina e óleo combustível.

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 DE 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.

Cumpra 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.

4.3. Glosa dos créditos de insumos decorrentes da 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.

4.4. Da sujeição das receitas decorrentes da comercialização do álcool ao regime da não-cumulatividade a partir de 01/05/2008

Alega a recorrente que o auditor-fiscal teria cometido um equívoco ao considerar que o termo inicial da submissão ao regime da não-cumulatividade das receitas decorrentes da comercialização do álcool seria 1º de outubro de 2008.

Ampara-se na justificativa de que o inciso IV do §3º do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, norma que previa a submissão das receitas da venda de álcool ao regime cumulativo, já se encontrava revogado desde a edição da Medida Provisória nº 413, de 03/01/2008.

Cumpra inicialmente dizer que, no início de 2008, vigorava para o mencionado inciso IV do §3º do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, que excluía as receitas da venda de álcool para fins carburantes do regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

(...)

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (destacou-se).

A Medida Provisória nº 413, de 2008, previu que, a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação daquela MP, o mencionado dispositivo seria revogado. É o que se verifica na redação original do seu art. 19:

Art. 19. Ficam revogados:

(...)

II - a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Medida Provisória:

b) o inciso IV do § 3º do art. 1º, a alínea "a" do inciso VII do art. 8º e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

c) o inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea "a" do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

(...)

Antes, porém, que o mencionado termo atingisse a sua eficácia, foi editada Medida Provisória nº 425, de 30 de abril de 2008, cuja ementa elimina quaisquer dúvidas acerca da matéria em exame: *"Altera os arts. 18 e 19 da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, para postergar a aplicação das disposições relativas à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas auferidas na venda de álcool."*

De fato, a referida MP alterou a redação do art. 19 da MP nº 413, de 2008, o qual passou a prever que a cogitada revogação apenas ocorreria a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação do ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecendo os termos, condições e prazos para a instalação de equipamentos de controle de produção de álcool, inclusive para fins carburantes:

Art. 19. Ficam revogados:

(...)

II - a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Medida Provisória, o art. 2º da Lei nº 7.856, de 24 de outubro de 1989; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 425, de 2008).

III - a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação do ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecendo os termos, condições e prazos de que trata o art 13: (Incluído pela Medida Provisória nº 425, de 2008).

(...)

b) o inciso IV do § 3º do art. 1º, a alínea "a" do inciso VII do art. 8º e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

c) o inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea "a" do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

(...) (destacou-se)

Enquanto a indicada norma infralegal não fora editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, sobreveio a conversão da MP nº 413, de 2008, na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, revogando, em seu art. 42, a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da sua publicação (24 de junho de 2008), o inciso IV do §3º do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003. Com isso, apenas em 1º de outubro de 2008, as receitas obtidas com a venda de álcool para fins carburantes passaram a ser tributadas no regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

Art. 42. Ficam revogados:

(...)

III – a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei:

(...)

c) o inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea a do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

d) o inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea a do inciso VII do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

(...)

Desta forma, voto por negar provimento neste ponto.

5. Pedido de diligência

A recorrente solicita a conversão do julgamento em diligência para que seja analisada a documentação relativa ao álcool anidro, bem como os documentos comprobatórios das despesas com aluguel e depreciação apresentados no recurso voluntário.

Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

6. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso voluntário, não conhecendo as provas apresentadas somente no recurso, por preclusão. Na parte conhecida, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por 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

DOCUMENTO VALIDADO