



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

**Processo nº** 11065.722249/2011-01  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3202-001.003 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de novembro de 2013  
**Matéria** PIS/COFINS. CREDITAMENTO  
**Recorrente** ALBERTO PASQUALINI - REFAP S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2007, 01/05/2008 a 31/05/2008, 01/02/2009 a 28/02/2009/

**DIREITO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE GASOLINA E ÓLEO DIESEL. VEDAÇÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Há vedação legal para que os custos incorridos pela pessoa jurídica na aquisição de gasolina e óleo diesel para revenda, no regime especial denominado RECOB, possam gerar créditos do PIS e da Cofins, até a edição da Lei nº 11.727/2008 (art. 24).

**FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO**

Não existe previsão legal para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, uma vez que o frete compõe o custo de aquisição.

**ATIVO IMOBILIZADO. AQUISIÇÃO. DEPRECIAÇÃO. LIMITAÇÃO TEMPORAL**

Há vedação legal para o desconto de créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizados adquiridos até 30/04/2004.

**CUSTO DO FRETE NO TRANSPORTE DUTOVIÁRIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CREDITAMENTO.**

O valor do frete pago no transporte efetuado no território nacional na aquisição de insumos, sejam eles nacionais ou nacionalizados, mais especificamente no transporte dutoviário do petróleo adquirido, dão direito ao crédito das contribuições, nos termos do inciso II, art. 3º, das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (Cofins).

**MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA.**

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa de ofício, nos moldes da legislação que a instituiu.

#### **APLICAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.**

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de inconstitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. Súmula CARF nº 02.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2007, 01/05/2008 a 31/05/2008, 01/02/2009 a 28/02/2009

#### **DIREITO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE GASOLINA E ÓLEO DIESEL. VEDAÇÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Há vedação legal para que os custos incorridos pela pessoa jurídica na aquisição de gasolina e óleo diesel para revenda, no regime especial denominado RECOB, possam gerar créditos do PIS e da Cofins, até a edição da Lei nº 11.727/2008 (art.24).

#### **FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO**

Não existe previsão legal para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, uma vez que o frete compõe o custo de aquisição.

#### **ATIVO IMOBILIZADO. AQUISIÇÃO. DEPRECIAÇÃO. LIMITAÇÃO TEMPORAL**

Há vedação legal para o desconto de créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizados adquiridos até 30/04/2004.

#### **CUSTO DO FRETE NO TRANSPORTE DUTOVIÁRIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CREDITAMENTO.**

O valor do frete pago no transporte efetuado no território nacional na aquisição de insumos, sejam eles nacionais ou nacionalizados, mais especificamente no transporte dutoviário do petróleo adquirido, dão direito ao crédito das contribuições, nos termos do inciso II, art. 3º, das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (Cofins).

#### **MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA.**

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa de ofício, nos moldes da legislação que a instituiu.

#### **APLICAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.**

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de inconstitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. Súmula CARF nº 02.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar **provimento parcial** ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

a) por maioria de votos, **negar provimento** ao recurso em relação: (i) à exclusão da base de cálculo das quantidades de gasolina e óleo diesel revendidas, referentes a aquisições efetuadas anteriormente à vigência da Lei nº 11.727/08; (ii) à apropriação de créditos sobre o imobilizado, em decorrência da depreciação de bens adquiridos em data anterior a 01/05/2004 (Lei nº 10.865/2004 – art. 31). Vencidos Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama. O Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves apresentará declaração de voto.

b) por unanimidade de votos, **dar provimento** ao recurso em relação: (i) aos direitos de crédito em relação aos fretes na aquisição de gasolina e diesel, anteriormente à vigência da Lei nº 11.727/08; (ii) ao crédito decorrente do custo do frete pago no transporte efetuado no território nacional na aquisição de insumos, nacionais ou nacionalizados, mais especificamente no transporte dutoviário do petróleo adquirido.

O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior declarou-se impedido. Fizeram sustentação oral, pela recorrente, o advogado Igor Vasconcelos Saldanha, OAB/DF nº. 20.191, e, pela Fazenda Nacional, a procuradora da Fazenda Nacional Indira Arruda de Almeida Serra.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Tatiana Midori Migiyama.

## Relatório

O presente litígio decorre de lançamento de ofício, veiculado através de autos de infração lavrados em 09/06/2011, com ciência em 16/06/2011, para a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, multa de ofício proporcional e juros de mora, no montante de R\$ 21.766.396,23 (e-fls. 1.497), e da Contribuição para o PIS/PASEP, multa de ofício proporcional e juros de mora, no montante de R\$ 4.262.513,32, para o período de apuração de 31/01/2007 a 30/09/2009, 31/05/2008 e 28/02/2009, em decorrência das seguintes irregularidades apontadas no Termo de Verificação Fiscal (e-folhas 1.473/1.496):

(i) Tributação sobre a revenda de gasolina e óleo diesel – exclusão indevida da base de cálculo das quantidades de gasolina e óleo diesel revendidas, referentes a aquisições efetuadas anteriormente à vigência da Lei nº 11.727/08;

(ii) Fretes na aquisição de gasolina e diesel, anteriormente à vigência da Lei nº 11.727/08;

(iii) Apropriação de créditos sobre o imobilizado, em decorrência da depreciação de bens adquiridos em data anterior a 01/05/2004 (Lei nº 10.865/2004 – art. 31);

(iv) Transporte dutoviário de petróleo importado – frete na aquisição de bens importados, referente aos custos de transporte incorridos no território nacional, a partir dos portos, aeroportos ou ponto de fronteira alfandegado.

Com o intuito de elucidar os fatos e destacar os argumentos trazidos pelas partes transcreve-se o **Relatório** constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

*Relatório:*

*Trata o presente processo de impugnações a autos de infrações de PIS e Cofins não-cumulativos. O crédito tributário perfaz o montante de R\$ 26.028.909,55. Foram analisados os períodos de apuração de janeiro de 2007 a fevereiro de 2009.*

*Segundo o **Relatório Fiscal**, a Autuada é fabricante de gasolina, óleo diesel e suas correntes. É optante do Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre Combustíveis e Bebidas (RECOB), previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004. A aplicação das alíquotas ad rem ocorre independente de se tratar de produtos de produção própria ou de eventuais vendas. Nos termos do disposto nos incisos I, alíneas b dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Somente a partir da edição da Lei nº 11.727/2008 (art.24) a legislação passou a admitir tais créditos. Verificou a Fiscalização que no período de janeiro a abril de 2007 a autuada incluiu na base de cálculo dos créditos da não cumulatividade as compras de gasolina. Em contrapartida tributou as operações de revenda. Já nos períodos de maio de 2007 a junho de 2008, o contribuinte não se creditou na aquisição de gasolina e óleo diesel, mas também não incluiu a revenda na base de cálculo das contribuições.*

*Nas aquisições de gasolina da empresa Copesul CIA Petroquímica do Sul o valor do frete integrou a base de calculo dos créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos, mesmo nos meses em que a gasolina adquirida não dava direito a crédito, valor que foi glosado pela fiscalização.*

*A autuada empreendeu a duplicação de sua unidade produtiva. A obra encerrou em 2006, sendo ativada em janeiro de 2007 e o crédito referente à depreciação de onze meses foi apropriado em novembro de 2007. De acordo com os demonstrativos apresentados em meio digital pela empresa, essa calculou créditos da não-cumulatividade em relação a parcelas da obra faturadas após 30/04/2004, em cumprimento ao disposto no art. 31 da Lei nº 10.865/2004. Todavia, identificou a Fiscalização que uma nota fiscal emitida em 30/04/2004 pela Construtora Viero no valor de R\$ 4.200.107,07 foi incluída na base de cálculo dos créditos da contribuição em comento. Essa Nota Fiscal refere-se a serviços prestados no período de 26/03/2004 a 25/04/2004. Ao ser questionada a respeito, a empresa ponderou que, apesar de ter sido emitida em 30/04/2004, a nota fiscal teria sido entregue à ela apenas em 10/05/2004, sendo considerada esta a sua competência fiscal. Alega que, conforme disposto no art. 7º da Lei nº 9.718/1998 e no art. 15 da*

*IN SRF nº 247/2002, a construtora Viero poderia diferir o pagamento das contribuições para o mês do efetivo recebimento pelo serviço prestado, portanto seu procedimento teria sido adequado. O crédito mensal correspondente a essa nota fiscal foi objeto de glosa.*

*O transporte de petróleo e seus derivados é efetuado basicamente via dutos, entre os terminais Terig (Terminal Aquaviário, em Rio Grande), Tedut (terminal Almirante Soares Dutra, em Osório) e Tenit (em Canoas). Esse transporte é realizado pela empresa Transpetro S/A. A empresa esclareceu que a rubrica "Transporte Dutoviário de Insumos e Produtos" inclui, além do transporte dutoviário, os serviços de carga e descarga de caminhões ou vagões ferroviários. Informou que a apuração dos créditos é realizada de forma discriminada por tipo de serviço e terminal não havendo segregação por nota fiscal de aquisição de material, tampouco diferenciação entre petróleo importado e nacional. A medição dos serviços é feita entre os dias 1º e 30/31, sendo a nota fiscal entregue nos primeiros dias do mês seguinte. O aproveitamento dos créditos, portanto, ocorre no mês subsequente ao da emissão da nota fiscal. A Fiscalização elaborou o rateio mensal entre as quantidades adquiridas de petróleo nacional e importado no intuito de segregar o valor do transporte do petróleo nacional e do importado. Assim, mais uma vez, ressalta que o frete na aquisição compõe a base de cálculo dos créditos, exclusivamente, na condição de integrante do custo de aquisição do insumo/mercadoria. No caso do petróleo importado, o contribuinte possui direito de crédito apenas sobre as compras que sofreram incidência de PIS-importação e Cofins-importação. O custo do transporte em discussão não está incluído no valor aduaneiro (base de cálculo do PIS-importação e Cofins-importação), já que esse transporte ocorre após o ponto de fronteira alfandegado, onde foram cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro.*

*Portanto, glosados os valores de transporte dutoviário do petróleo importado.*

*A fiscalização elaborou tabela demonstrativa de apuração dos valores a serem lançados de ofício, considerando o saldo de créditos apurados pela empresa, bem como os valores declarados em DCTF. Observa que o saldo credor apurado até maio de 2008, e informado pela empresa em PER/DCOMP, foi utilizado na dedução de parte das irregularidades detectadas, reduzindo o montante a ser lançado de ofício. Dessa forma, opina pela não homologação das compensações declaradas que utilizaram o crédito em apreço, no caso da Cofins não-cumulativa, e pela homologação parcial, no caso do PIS não-cumulativo, uma vez que resultou montante creditório disponível após a dedução das irregularidades verificadas. Já os PERD-COMPs referentes aos créditos de PIS e Cofins não-cumulativos vinculados à exportação das competências de junho a dezembro de 2008 são procedentes, pois o crédito apurado é suficiente para quitar os débitos declarados após a dedução das irregularidades apuradas.*

*A autuada impugna tempestivamente o lançamento, tecendo inicialmente considerações a respeito da não-cumulatividade das contribuições em apreço. As deduções estabelecidas pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por não alcançarem a totalidade dos custos, despesas e encargos do contribuinte, não resultam em plena não-cumulatividade dessas contribuições. Sendo assim, haveria afronta ao comando constitucional da não-cumulatividade.*

*Entende que esse princípio aplicado às contribuições não tem o escopo de desonerar a circulação/produção de mercadorias, como seria o caso de ICMS e do IPI, mas sim o faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins. O legislador infraconstitucional teria a liberdade apenas de estabelecer os setores de atividade econômica beneficiados por essa tributação, tendo, a partir daí, o contribuinte o*



*direito irrestrito de compensar todos os custos que culminaram na obtenção de suas receitas.*

*Com relação à revenda de gasolina e óleo diesel, defende que na condição de revendedora desses produtos não estaria obrigada a recolher qualquer valor a título das contribuições em apreço, uma vez que essas já teriam sido adimplidas pelo vendedor de quem os adquiriu, que nesse caso seria o responsável pela tributação monofásica desses produtos.*

*Argumenta que na condição de produtora de gasolina e óleo diesel recolhe as contribuições para o PIS e a Cofins não-cumulativos pelas alíquotas ad rem, sendo, somente nesse caso, o contribuinte responsável pela tributação concentrada das contribuições em apreço. Acaso fosse considerada correta a nova tributação dos produtos adquiridos para revenda, os quais já teriam sido alvo de tributação monofásica pelo vendedor, haveria uma nova tributação baseada apenas no fato de ela ser fabricante dos produtos em questão. Situação diversa daquela que estaria submetido um distribuidor desses produtos, onde essa tributação não existiria por estarem as alíquotas reduzidas a zero. Ressalta que não estaria defendendo a manutenção de créditos relativos à aquisição de produtos sujeitos à tributação monofásica, mas sim o direito de não ter que efetuar novamente o recolhimento das contribuições já recolhidas na etapa anterior pelo contribuinte responsável.*

*Prossegue sua argumentação, contestando a glosa do valor referente aos fretes na aquisição de gasolina e óleo diesel para revenda. Alega que essas aquisições geram direito a crédito e, portanto, o frete por ela suportado na operação de compra desses produtos daria também direito a crédito. Novamente discute o conceito de insumo, afirmando que o posicionamento da RFB contraria frontalmente as disposições constitucionais. Cita decisão do CARF Conselho de Contribuintes que amplia o conceito de insumo para todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa. Acredita que o frete na aquisição de compra representa um insumo necessário a geração de receita.*

*Defende o creditamento referente à parcela de depreciação de obra faturada em nota Fiscal emitida em 30/04/2004. Afirma que referida nota só teria entrado na contabilidade da empresa em 10/05/2006 (sic), portanto essa seria a competência da nota fiscal.*

*Justifica esse procedimento alegando que a conclusão das obras de ampliação da REFAP teria ocorrido apenas em final do ano 2006. A efetiva imobilização do sistema off-site (construção da tubovia 17 – sistema integrado de escoamento de águas) só teria ocorrido em janeiro de 2007, sendo o creditamento efetuado a partir daí, tendo em vista que a conclusão das obras teriam ocorrido em final de 2006. Logo a seguir afirma que a conclusão das obras da construção da Tubovia 17 teria ocorrido em dezembro de 2004 e também nessa caso a data a ser considerada seria posterior a 30/04/2004, nos termos do exigido pela Lei nº 10.865/2004.*

*Ressalta que a legislação só reconheceria como dedutível a quota de depreciação a partir do mês em que o bem é instalado. O bem só poderia ser depreciado após sua instalação, que ocorreu no final do ano de 2006. Observa que o pagamento das contribuições para o PIS e a Cofins pela Construtora só ocorreu após 01/05/2004, tendo em vista o diferimento oportunizado pelo art. 7º da Lei nº 9.718/1998. Assim todos os efeitos tributários relativos a esse documento fiscal teria ocorrido após 01/05/2004, o que possibilitaria, no seu entendimento, o creditamento em questão.*

*A respeito do transporte dutoviário explica que adquire petróleo nacional e importado, o qual é transportado, via navio, e posteriormente descarregado, por meio de monobóias ligadas ao Terminal Almirante Soares Dutra – TEDUT em Osório – RS. O petróleo é então armazenado em tanques da Petrobrás Transportes*

*S/A – Transpetro e misturado com petróleo nacional, para que seja futuramente processado pela Refinaria. A partir dessa mistura (PB 199 – Petróleo Mistura) todo o petróleo internalizado seria considerado nacional. É emitida então nota fiscal de remessa para armazenagem pela Transpetro para acobertar o produto descarregado em seus tanques. Alega que essas operações de armazenamento e transporte não são uma liberalidade da empresa, estando ela obrigada a assim proceder devido a estrutura logística atual. A Lei nº 9.748/1997 estabeleceu a criação de uma subsidiária da PETROBRÁS S/A com atribuições específicas de operar e construir dutos, terminais marítimos e embarcações para o transporte de petróleo, no caso, a TRANSPETRO.*

*Após a mistura o petróleo nacionalizado passa pelo oleoduto “OSCAN 8/16/1622” para chegar até a refinaria. Alega que esse transporte nacional da matéria prima é parte do custo de aquisição, seja ela importada ou nacional. Considera que no momento do transporte o petróleo já está nacionalizado ou em processo de nacionalização.*

*Observa que as despesas de transporte realizadas no território interno, após o ponto de fronteira alfandegado, porto ou aeroporto, não estão inseridas na base de cálculo do PIS-importação e da Cofins-importação. Portanto, não haveria que se falar em duplicidade de creditamento, já que o transporte interno não faz parte da base de cálculo dessas contribuições.*

*Cita novamente decisão do CARF que teria ampliado o conceito de insumo. Requer que esse seja o conceito adotado, considerando o transporte dutoviário em questão um insumo do seu processo.*

*Discorda da utilização dos créditos apurados nas competências abril e maio de 2008 para dedução dos débitos de PIS e Cofins apurados pela Fiscalização, defendendo a manutenção das compensações implementadas, via PERDCOMP, com débitos de CIDE Combustíveis, requerendo a homologação integral dessas compensações.*

*Insurge-se contra a multa de ofício aplicada. Afirma não existir o fundamento fático para imposição da penalidade, uma vez que não haveria falta de recolhimento de tributos, tampouco falta de declaração ou declaração inexata. Alega natureza confiscatória. Declara que recolheu todos os tributos devidos, prestando todas as informações e os documentos solicitados pela fiscalização. Estaria claro que sua intenção nunca foi de causar prejuízo ao Fisco, agindo sem qualquer intuito de fraude ao Erário. Cita decisão judicial que excluiu a imposição da multa em tela no caso de contribuinte que cumpriu a obrigação acessória de entregar DCTF. Entende ser esse o caso em questão, o que levaria à redução da multa já que não teria agido com intuito de fraudar o Fisco.*

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre proferiu o Acórdão nº 10-34.262 em 15/09/2011 (e-folhas 1.558/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**Período de apuração:** 01/01/2007 a 30/09/2007, 01/05/2008 a 31/05/2008, 01/02/2009 a 28/02/2009.

**CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE.**

**O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o procedimento fiscal é de competência exclusiva do Poder Judiciário.**

**CRÉDITO IMPOSSIBILIDADE.**

*Necessário que haja previsão legal para que os custos e ou despesas incorridos pela pessoa jurídica possam gerar créditos de Cofins e/ou PIS passíveis de ressarcimento.*

**FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO**

*Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, pois o frete compõe o custo de aquisição.*

**CRÉDITO. PRODUTO IMPORTADO**

*O desconto de créditos, no caso de importações sujeitas ao pagamento da Cofins-Importação, sujeita-se ao disposto nos arts. 7º e 15, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, que determinam que a base de cálculo para a apuração desses créditos corresponde ao valor aduaneiro acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. O valor do frete entre o local de desembarque e o estabelecimento do adquirente não compõe a base de cálculo das contribuições, portanto não gera direito a crédito.*

**ATIVO IMOBILIZADO. DATA DE AQUISIÇÃO. LIMITAÇÃO**

*Vedado por lei o desconto de créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizados adquiridos até 30/04/2004.*

**MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO**

*As multas de ofício não possuem natureza confiscatória constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais. À administração tributária cabe aplicar a lei, efetuando o lançamento, de forma vinculada, com a ocorrência do fato gerador, não cabendo à mesma efetuar juízos valorativos sobre o impacto da exigência no patrimônio do sujeito passivo.*

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

*Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2007, 01/05/2008 a 31/05/2008, 01/02/2009 a 28/02/2009.*

**CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE.**

*O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o procedimento fiscal é de competência exclusiva do Poder Judiciário.*

**CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Necessário que haja previsão legal para que os custos e ou despesas incorridos pela pessoa jurídica possam gerar créditos de Cofins e/ou PIS passíveis de ressarcimento.*

**FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO**

*Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, pois o frete compõe o custo de aquisição.*

**CRÉDITO PRODUTO IMPORTADO**

*O desconto de créditos, no caso de importações sujeitas ao pagamento da Cofins-Importação, sujeita-se ao disposto nos arts. 7º e 15, § 3º da Lei nº 10.865, de 2004,*



*que determinam que a base de cálculo para a apuração desses créditos corresponde ao valor aduaneiro acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. O valor do frete entre o local de desembarço e o estabelecimento do adquirente não compõe a base de cálculo das contribuições, portanto não gera direito a crédito.*

**ATIVO IMOBILIZADO. DATA DE AQUISIÇÃO. LIMITAÇÃO**

*Vedado por lei o desconto de créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizados adquiridos até 30/04/2004.*

**MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO**

*As multas de ofício não possuem natureza confiscatória constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais. À administração tributária cabe aplicar a lei, efetuando o lançamento, de forma vinculada, com a ocorrência do fato gerador, não cabendo à mesma efetuar juízos valorativos sobre o impacto da exigência no patrimônio do sujeito passivo.*

A interessada foi cientificada do Acórdão em 24/10/2011 (e-folha 1.573/1.623).

Nesta mesma data, 24/10/2011 (e-folha 1.623), a empresa foi cientificada de **Auto de Infração Complementar** para a cobrança da Cofins, multa de ofícios e juros moratórios, no montante de R\$ 7.432.220,93 (e-folhas 1.579/1.584) e do PIS, multa de ofício e juros moratórios, no montante de R\$ 2.075.648,03 (e-folhas 1.585/1.590), **para o mês de maio de 2008**, em decorrência das irregularidades apontadas no Relatório de Ação Fiscal (e-folhas 1.594/ss), para o lançamento de valores que já haviam sido utilizados na quitação da CIDE-combustíveis, de modo a reconstituir os saldos devedor/credor (conforme relatado à folha 1.613). O contribuinte apresentou Impugnação ao Auto de Infração Complementar em 16/11/2011 (e-folhas 1.629/ss). O citado Auto de Infração Complementar originou o processo administrativo de nº 11065.722249/2011-01 que se encontra para julgamento na 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (conforme consulta ao site do CARF).

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 22/11/2011 (e-folhas 1.685/ss), em relação aos Autos de Infração originais (lavrados em 09/06/2011), onde repisa os mesmos argumentos trazidos em sua impugnação, acrescidos de comentários sobre a decisão recorrida.

O processo digitalizado foi sorteado e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Como relatado, são quatro as matérias em discussão na presente autuação fiscal. Passo a analisar cada uma delas separadamente:

***(i) Exclusão indevida da base de cálculo das quantidades de gasolina e óleo diesel revendidas, referentes a aquisições efetuadas anteriormente à vigência da Lei nº 11.727/08.***

Segundo a acusação fiscal (vide e-folhas 1474/ss), somente a partir da edição da Lei nº 11.727/2008 (art.24) a legislação passou a admitir o direito ao crédito relativo às aquisições de gasolina e óleo diesel, posteriormente, revendidos. Isto porque a empresa é optante, desde 01/05/2004, ao Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS e para a Cofins sobre Combustíveis e Bebidas (RECOB), previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/04. Nesse regime especial, a gasolina e o óleo diesel são tributados pela aplicação de alíquotas *ad rem* (específica), independentemente de se tratar de produtos de produção própria ou de revenda. Por sua vez, concluiu a fiscalização, as aquisições de gasolina e óleo diesel para revenda não dariam direito ao crédito do PIS e da Cofins não cumulativos, por vedação legal prevista no inciso I, alínea b, do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Contudo, a Recorrente, no período de *janeiro a abril de 2007*, incluiu na base de cálculo dos créditos da não cumulatividade as *compras de gasolina* (assim como tributou as operações de revenda), gerando, deste modo, um crédito indevido nessas aquisições.

A Recorrente alega, em síntese, que “sendo a tributação de combustíveis realizada através do regime monofásico e tendo ocorrido o pagamento pela COPESUL (produtora/fabricante), não caberia a ela (REFAP) efetuar novamente o recolhimento das contribuições, tendo em vista que a incidência dos referidos tributos deve ocorrer apenas em uma única operação, consoante estabelecido pela Lei nº 9.718/98”. E assim sendo, “todos os demais elos da cadeia produtiva dos produtos submetidos ao regime monofásico, à exceção do produtor ou importador (responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota diferenciada) ficariam desobrigados do recolhimento porquanto sobre a receita por eles auferida aplica-se a alíquota zero”, conforme dispõe o artigo 149, §4º, da CF/88. No seu entender, no caso de revenda, estaria na condição de mera revendedora dos combustíveis, que já fora tributado na etapa anterior. A Lei nº 10.865/04, que instituiu o RECOB, não obriga o importador/fabricante que sempre efetue o pagamento pela alíquota diferenciada, só sendo exigível o recolhimento nesse Regime quando a empresa atuar na condição de importadora ou fabricante, e não como distribuidora varejista (o regime especial não é vinculado à pessoa jurídica e sim ao tipo de receita). Ao fazer incidir as contribuições sobre os produtos revendidos, sem a dedução da base de cálculo, a Receita Federal estaria descumprindo o regime de tributação concentrada criado pela Lei nº 9.718/98. E conclui que não houve lesão aos cofres públicos, pois sobre toda a quantidade creditada pela Recorrente, quando da aquisição dos produtos, foram recolhidas as contribuições no momento da revenda.

Não assiste razão à Recorrente. Vejamos.

É fato incontroverso que a Recorrente é optante do RECOB - Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS e para a Cofins sobre Combustíveis e Bebidas e, por conseguinte, a incidência das contribuições para o período de apuração objeto da autuação fiscal (*janeiro a abril de 2007*), conforme dispõe o art. 23 da Lei nº 10.865/04, ocorreria com base em alíquota *ad rem*, ou seja, um valor fixo por metro cúbico do produto, *verbis*:

*Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2o da Lei no 10.560, de 13 de novembro de 2002, **poderá optar** por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:*

*I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;*

*II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;*

*III - R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por tonelada de gás liquefeito de petróleo - GLP, derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*IV - R\$ 48,90 (quarenta e oito reais e noventa centavos) e R\$ 225,50 (duzentos e vinte e cinco reais e cinquenta centavos), por metro cúbico de querosene de aviação.*

*§ 1o A opção prevista neste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, **produzindo efeitos, de forma irretratável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.***

(...) (n.g.)

Conforme dispõe o *caput* do art. 23 da Lei nº 10.865/04, trata-se de uma opção oferecida aos importadores ou fabricantes dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que tem a seguinte redação:

*Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS **devidas pelos produtores e importadores** de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)*

*II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)*

*III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)*

*IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000) (n.g.)*

Destarte, ou opta-se por uma sistemática (regime especial / RECOB, previsto na Lei nº 10.865/04) ou opta-se por outra (regime geral, previsto na Lei nº 9.718/98) na

tributação das receitas decorrentes das saídas de gasolina e óleo diesel dos importadores ou fabricantes/produtores desses produtos. O que não pode é tentar mesclar os dois regimes, criando-se um “regime híbrido”, como pretendeu a Recorrente ao argumentar que os produtos para revenda devem ser tributados pelo regime previsto na Lei nº 9.718/98 e os de produção própria pelo regime especial da Lei nº 10.865/04.

Observar que ambos os regimes não fazem distinção quanto à origem dos produtos – se de produção própria ou adquiridos para revenda, como também tratam da incidência das contribuições devidas pelos “produtores e importadores de derivados de petróleo” (Lei nº 9.718/98) e “importador e fabricante dos produtos” (Lei nº 10.865/2004), sem fazer referência a “distribuidores” ou “revendedores”.

Em ambas as normas (Leis nº 9.718/98 e nº 10.865/04) a receita bruta oriunda de *quaisquer* vendas de gasolina e óleo diesel realizadas por quem seja produtor ou importador de derivados de petróleo estará submetida às alíquotas diferenciadas ali enunciadas. Da mesma forma, as normas não fazem diferenciação quanto à origem dos produtos vendidos pelos produtores ou importadores de derivados de petróleo (produção própria ou aquisição de terceiros). Onde o legislador não distinguiu não cabe ao intérprete fazê-lo.

Portanto, a meu ver, não há como acatar o argumento da Recorrente quando afirma que no caso de produtos adquiridos para revenda estaria na condição de “revendedora de combustíveis” e, por isso, estaria sujeita à incidência com base na Lei nº 9.718/98, o que geraria o direito ao crédito das contribuições. Se fosse o caso, também não seria aplicável o dispositivo prescrito no artigo 4º da citada lei, destinado aos “produtores e importadores de derivados de petróleo”.

Em ambas as leis não há previsão para admitir-se o direito ao crédito relativo às aquisições de gasolina ou de óleo diesel destinados a revenda. Muito pelo contrário, nos períodos autuados vigorava limitação imposta pelo art. 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (Cofins), que assim determinavam:

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

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

*I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de 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;*

*(...)*

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

*(...)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; ( n.g.)*

Destarte, a meu ver, é literal a vedação prescrita na alínea “b” do inciso I do *caput* do art. 3º (das Leis nº 10.637/2002, para o PIS e nº 10.833/2003, para a Cofins) para o creditamento do PIS e da Cofins, de bens adquiridos para revenda, em relação a **gasolinas** (exceto de aviação) e **óleo diesel**, entre outros produtos.

Reforça esse entendimento a alteração normativa introduzida com a edição da Lei nº 11.727, de 2008 (art. 24), que passou a admitir o direito ao crédito de produtos adquiridos para a revenda, *verbis*:

*Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no §1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.*

*§1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação. (n.g.)*

Importante transcrever, ainda, o Parecer nº 479/2008, de Relatoria do Senador César Borges, que tratava sobre o Projeto de Lei de Conversão nº 14, de 2008, relativo à Medida Provisória nº 413/2008 (convertida na Lei nº 11.727/2008), constante do Memorial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, *verbis*:

#### *I - Relatório*

*O art. 24 autoriza a pessoa jurídica sujeita ao regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/ Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, a descontar créditos relativos a aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.*

#### *II – Análise*

*A instituição de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins nas operações de revenda entre produtores e importadores, nos casos de incidência concentrada desses tributos, para que não haja dupla tributação, é medida justa e adequada, que vai ao encontro do aperfeiçoamento do sistema não-cumulativo.*

*(n.g.)*

Em outro giro, em relação à suposta ofensa ao dispositivo constante no artigo 149, §4º, da CF/88 (regime monofásico), entendo que o Contencioso Administrativo não é a instância competente para a discussão dessas matérias. Nessa esfera se faz o controle da legalidade na aplicação da legislação tributária aos casos concretos, sem adentrar no mérito de eventuais inconstitucionalidades de leis regularmente editadas segundo o processo legislativo, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário (artigo 102 da CF/88). Este Colegiado pode reconhecer apenas inconstitucionalidades já declaradas, definitivamente, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, ou nas demais situações expressamente previstas nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº



11.941/2009, condições que não se apresentam no presente caso. Neste sentido, inclusive, foi aprovada a Súmula CARF No. 02, *verbis*:

*“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*

Em conclusão, a fiscalização corretamente glosou os créditos utilizados pela Recorrente em decorrência da aquisição de gasolina, relativos aos períodos de janeiro a abril de 2007, por expressa disposição legal constante da alínea “b” do inciso I do *caput* do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (Cofins).

***(ii) Fretes na aquisição de gasolina, anteriormente à vigência da Lei nº 11.727/08.***

Segundo a fiscalização, nesse caso está se tratando do *frete* nas aquisições de gasolina da COPESUL, nos meses em que estas aquisições não davam direito ao crédito.

Pois bem, nesse caso também não assiste razão à Recorrente, pelos mesmos fundamentos já explicitados no item (i).

Se as aquisições de gasolina, anteriormente à edição da Lei nº 11.727, de 2008, não geravam o direito ao crédito, consequentemente, as despesas com o transporte desses produtos também não podem gerar direito ao crédito.

Isto porque as despesas com transporte compõem o custo de aquisição dos produtos para revenda e, deste modo, como já explicitado no item anterior, não há previsão legal para a utilização de créditos em relação à aquisição de produtos para revenda.

Quanto ao Acórdão CARF nº 3202-00.226, de 08/12/2010, citado pela Recorrente, não há como concordar com o seu entendimento. Dentre outros motivos, pelo fato de que o PIS e a Cofins têm materialidades diferentes do IRPJ: as contribuições incidem sobre as receitas auferidas; o imposto sobre o lucro (receitas menos despesas). Além disso, no caso sob análise, como já anotado, há expressa vedação legal para o creditamento.

Ademais, como muito bem destacaram as ilustres Procuradoras da Fazenda Nacional em Memorial apresentado, “a discussão em torno que seriam insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins simplesmente não guarda relação com o caso dos autos. O inciso II do artigo 3º cuida de hipótese de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Esse, contudo, não é o caso dos autos, em que frete foi pago na aquisição de bem pronto e acabado destinado para a revenda”.

Assim, correta a glosa efetuada pela fiscalização em relação ao valor dos fretes sobre a aquisição de gasolina, indevidamente utilizado para gerar créditos na apuração da base de cálculo das contribuições.

***(iii) Apropriação de créditos sobre o imobilizado, em decorrência da depreciação de bens adquiridos em data anterior a 01/05/2004 (Lei nº 10.865/2004 – art. 31).***

Conforme enunciado no Relatório, a Recorrente executou obras para ampliar sua unidade produtiva, cujo término se deu em 2006 e a “ativação” em sua contabilidade em janeiro de 2007. Segundo a fiscalização, a Recorrente calculou créditos da não-cumulatividade

em relação a parcelas da obra faturadas **após 30/04/2004**, em cumprimento ao disposto no art. 31 da Lei nº 10.865/2004 (que permitia a depreciação de bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004), contudo, foi identificada uma nota fiscal emitida **em 30/04/2004**, pela Construtora Viero no valor de R\$ 4.200.107,07 (referente aos serviços prestados no período de 26/03/2004 a 25/04/2004), que foi incluída indevidamente na base de cálculo dos créditos da contribuição em comento. Deste modo, por ter sido emitida em 30/04/2004, antes do prazo autorizado pelo artigo 31 da Lei nº 10.865/2004 (a partir de 1º de maio de 2004), a depreciação sobre os bens do imobilizado constantes da referida nota fiscal não deve integrar a base de cálculo da cumulatividade.

A Recorrente aduz, em síntese, que “a apropriação dos créditos de PIS e Cofins sobre a depreciação dos bens do ativo imobilizado só foi efetuada após 01/05/2004, em conformidade com o artigo 31 da Lei nº 10.865/2004, já que a aquisição do bem só ocorreu no final de 2006”. Isto porque, segundo seu entendimento, “o bem somente poderá ser depreciado após a sua instalação, o que veio ocorrer no final do ano de 2006, sendo o creditamento pela depreciação do bem efetuado a partir de janeiro de 2007, em respeito aos dispositivos referidos” (artigo 3º, inciso VII, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02). Conclui, assim, que o direito de crédito foi exercido após iniciada a depreciação do bem concluído em 2006, conforme dispõe o artigo 3º, inciso VII, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, devendo ser reconhecida a sua apropriação, já que efetuada em data posterior àquela prevista no artigo 31 da Lei nº 10.865/2004 (a partir de 01/05/2004).

Nesta matéria também não assiste razão à Recorrente.

Vejamos, inicialmente, os dispositivos legais pertinentes à matéria.

A possibilidade de apropriação de créditos do PIS e da Cofins sobre ativos imobilizados está prevista no artigo 3º, incisos VI e VII, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente:

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

*(...)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

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

*(...)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

Por sua vez, com a edição da Lei nº 10.865/2004 (DOU de 30.04.2004) novas regras foram inseridas no ordenamento em relação ao aproveitamento de crédito sobre bens e direitos do ativo imobilizado, *verbis*:

*Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

*§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.*

Como visto, a norma é extremamente clara ao dispor que a partir de 31/07/2007 (último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da lei) fica vedado o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos do ativo imobilizados **adquiridos** até 30/04/2004. Portanto, no período objeto da ação fiscal (janeiro/2007 a fevereiro/2009) a Recorrente já não tinha mais o direito ao crédito da depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004.

Deste modo, a nota fiscal emitida pela Construtora Viero, **em 30/04/2004**, relativa aos **serviços prestados no período de 26/03/2004 a 25/04/2004**, por expressa disposição legal, não pode dar direito de créditos relativo à depreciação. Ressalte-se que o texto da lei indica como critério para a concessão do direito ao crédito a “**aquisição**” dos bens e direitos do ativo imobilizado, e não a “apropriação dos créditos” ou a sua “instalação”, como argumenta a Recorrente.

A aquisição do bem/serviço se deu em 30/04/2004, conforme atesta a própria nota fiscal emitida pela Construtora Viero, mostrando-se irrelevante, a meu ver, o seu registro contábil em data posterior. Não há dúvidas que o evento ocorreu em 30/04/2004. O fato de o registro ter ocorrido em data posterior é irrelevante, assim como é irrelevante que os encargos de depreciação terem sido contabilizados a partir da sua ativação. Repita-se, o dispositivo legal constante do art. 31 da Lei nº 10.865/2004 não faz qualquer referência à data do registro contábil ou à data da depreciação dos bens/direitos, mas apenas à data em que foram “adquiridos”.

No que toca a aludida declaração de inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 10.865/04 proferida pelo TRF da 4ª Região, na Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.70.00.000594-0/PR, é irrelevante para o deslinde do presente processo, uma vez que a Recorrente não é parte integrante do citado processo judicial, não podendo aproveitar-se dos efeitos produzidos por essa decisão.

Destarte, é de concluir-se que a fiscalização corretamente glosou os créditos de depreciação de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos, conforme comprovado em nota fiscal, em data anterior (30/04/2004) àquela permitida pela legislação (01/05/2004).

**(iv) Transporte dutoviário de petróleo importado – o frete na aquisição de bens importados, referente aos custos de transporte incorridos no território nacional, a partir dos portos, aeroportos ou ponto de fronteira alfandegado.**

A última matéria em discussão refere-se à possibilidade da empresa creditar-se do valor do frete pago no transporte efetuado no território nacional, na aquisição de bens importados, mais especificamente no transporte dutoviário do petróleo adquirido e de derivados produzidos, entre os terminais Terig (Terminal Aquaviário Rio Grande), Tedut (Terminal almirante Soares Dutra, em Osório) e Tenit (Canoas). Os serviços de transporte são prestados pela Transpetro S/A e podem incluir além do transporte dutoviário, os serviços de carga e descarga de caminhões ou vagões ferroviários. O aproveitamento dos créditos ocorre no mês subsequente ao da emissão da nota fiscal. Foi elaborado pela fiscalização rateio mensal entre as quantidades adquiridas de petróleo nacional e importado no intuito de segregar o valor do transporte do petróleo nacional e do importado.

No entender da fiscalização, em se tratando do petróleo **importado**, o contribuinte possui direito de crédito apenas sobre as compras que já sofreram incidência de PIS-importação e Cofins-importação. Deste modo, o custo do transporte em discussão não estaria incluído no valor aduaneiro (base de cálculo do PIS-importação e Cofins-importação), já que esse transporte ocorre **após** o ponto de fronteira alfandegado, onde foram cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro, ou seja, o custo do transporte dos produtos importados efetuados no território nacional não daria direito ao crédito das contribuições.

Isto porque, segundo entende a autoridade fiscal, ainda que utilizados como insumos do processo produtivo, a legislação não admitia sua inclusão na base de cálculo dos créditos da não cumulatividade por expressa determinação do art. 3º, §3º, inciso I das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Afirma, ainda, que a Lei nº 10.865/04 passou a admitir o creditamento sobre insumos importados, entretanto, “diferentemente dos insumos adquiridos no mercado interno, a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade sobre insumos importados não é o custo de aquisição, que inclui o frete pago pelo adquirente”, acrescentando, que a base de cálculo do crédito em relação à importação está definida no §3º do art. 15 da Lei nº 10.865/04 (o “valor aduaneiro”, acrescido do valor do IPI vinculado à importação). Assim, conclui que no caso de **importação de insumos**, o contribuinte possui direito de crédito apenas sobre as compras (e parcelas acessórias) que sofreram incidência e pagamento de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, de modo que, os custos de transportes incorridos no território nacional, por não integrarem a base de cálculo das contribuições vinculadas à importação, não dariam direito a créditos do PIS e da Cofins.

A Recorrente, por sua vez, argumenta que se está diante de operação interna de transporte de insumos, que não pode ser confundida com o transporte da mercadoria importada até a chegada ao porto alfandegado, tratando-se de duas operações com objeto (mercadoria importada e mercadoria nacionalizada) e momento distintos (desembarço aduaneiro e transporte de insumo ao local da industrialização). Explica que “após o descarregamento no Terminal, o petróleo é armazenado nos tanques da Petrobrás Transporte S/A – Transpetro, quando será misturado com petróleo nacional, a fim de que, futuramente, esteja em condições de ser processado na Refinaria” e que “a partir da realização dessa mistura, o petróleo já internalizado passa a ser todo nacional, com a especificação PB.199 – Petróleo Mistura”.

Destaca, ainda, que por força da Lei nº 9.478/97, que dispõe sobre a política energética nacional e as atividades relativas ao monopólio do petróleo, foi estabelecido que a PETROBRAS devesse constituir uma subsidiária com atribuições específicas de operar seus dutos, entre outras, o que foi feito com a criação da TRANPETRO, empresa responsável pelo transporte dutoviário de petróleo. Conclui, a Recorrente, que esse transporte dutoviário interno

é parte do custo de aquisição da matéria-prima (o petróleo), seja ela importada ou nacional, e por esse motivo, trata-se de insumo utilizado pela empresa na produção de derivados destinados à venda, cuja receita gera débitos de PIS e da Cofins (o custo é cobrado da REFAP pela TRANSPETRO por conhecimento de transporte dutoviário, e sobre essa receita, a TRANSPETRO recolhe 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins). Destarte, no seu entender, com base no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, a despesa de frete de matéria-prima a ser utilizada em seu processo produtivo de refino deve dar direito ao creditamento das contribuições.

*Ab initio*, destaque-se que, diferentemente da situação analisada no item (ii), quando estávamos tratando de frete na aquisição de produto acabado destinado à revenda (gasolina e óleo diesel), aqui estamos tratando de frete na aquisição de matéria-prima importada (petróleo) que será utilizada como insumo na produção de gasolina, óleo diesel e demais produtos derivados da cadeia do petróleo.

Neste caso entendo assistir razão à Recorrente.

Não há como aceitar a tese da fiscalização no sentido de que na **importação de insumos**, o contribuinte possui direito de crédito **apenas** sobre as compras (e parcelas acessórias) que sofreram incidência e pagamento de PIS/Cofins-Importação. A meu ver, uma coisa são os custos incidentes sobre o produto importado, outra coisa são os custos incidentes sobre o produto já nacionalizado, incorridos no território nacional. Os primeiros darão direito a crédito em relação aos custos incorridos até o momento do desembaraço aduaneiro, isto não se discute; contudo, podem existir ainda outros custos, a partir do desembaraço, que também precisam ser considerados para efeito de creditamento das contribuições. Os custos incorridos com o custo de transporte dutoviário parecem-me ser exatamente um deles.

Vejamos os dispositivos legais aplicáveis ao caso:

Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (que têm textos idênticos):

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

*I – (...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Lei nº 10.865/2004:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, **em relação às importações** sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:*

*I - bens adquiridos para revenda;*

*II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;*



(...)

*§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.*

*§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

*§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (n.g)*

Assim, com base no dispositivo legal constante do art. 15 da Lei nº 10.865/04, a Recorrente tem direito ao crédito apurado segundo as regras do § 3º deste artigo, em relação às importações, que englobam os custos incorridos até o momento do desembaraço aduaneiro do produto importado. A partir deste momento, em relação ao produto nacionalizado, aplicável o dispositivo legal insculpido no inciso II, art. 3º, das Leis nº 10.637/02, para o PIS, e nº 10.833/03, para a Cofins. Deve-se, portanto, fazer uma interpretação sistemática para aplicar a norma ao caso concreto.

Importante observar que os custos incorridos com o transporte dutoviário, efetuados no território nacional, independentemente se de produto nacional e nacionalizado, foram pagos à **pessoa jurídica domiciliada no País** – no caso, a TRANPETRO. Logo, não se trata de custo de importação e, por esta razão, não poderia compor o “valor aduaneiro” do produto importado, posteriormente, nacionalizado.

O frete no transporte dutoviário no território nacional trata-se de custo incorrido pela empresa justamente para transportar a sua principal matéria-prima – o petróleo – utilizado no processo produtivo para a produção de gasolina, diesel, etc., destinados à venda, geradores de receita tributável pelo PIS e pela Cofins. Como se vê, é serviço necessário e essencial envolvido com a etapa produtiva da atividade da Recorrente, sem o qual o seu principal insumo não chegaria à refinaria. Destarte, satisfaz plenamente os requisitos necessários a que lhe reconheça a condição de insumo, nos termos definidos no inciso II, art. 3º, das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (Cofins), para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Isto porque, como já expus em outros votos, entendo que o conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI – restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção, como também não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ. Assim, a partir dos enunciados das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/03, alteradas pela Lei nº 10.865, de 2004, é que devemos construir os *critérios próprios* para a apuração da base de cálculo das contribuições, definindo quais as rubricas que podem gerar direito de crédito (aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência). Neste sentido, dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 (e, também, da Lei nº 10.833/03), que, do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “bens e serviços, **utilizados como insumo** na prestação de serviços e **na produção ou fabricação** de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 10.485, de 3 de julho de 2002,

devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI”

Embora não muito claramente, os enunciados prescritivos acima referidos não restringiram o crédito apenas aos insumos diretamente aplicados no produto, como entendem alguns; ao contrário, segundo entendo, prescreveu que os bens e serviços **utilizados, diretamente ou indiretamente, como insumos, portanto todos aqueles necessários, pertinentes e inerentes ao processo produtivo**, poderiam ser descontados, e desde que **relacionado ao objeto social** da empresa (porque somente as atividades ali previstas podem relacionar-se com o processo produtivo da empresa).

Deve-se, destarte, apurar quais foram os custos (bens e serviços) utilizados no processo produtivo são necessários, pertinentes e inerentes para elaboração do produto final destinado a venda, que resultam no auferimento das **receitas tributáveis**, representativas da materialidade sobre as quais se dá a incidência do PIS e Cofins (aspecto material da regra-matriz de incidência).

Ademais, observe-se que o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 (com a nova redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) incluiu na delimitação do sentido do termo “insumos”, além dos bens, também os “serviços”, denotando claramente, a meu ver, a intenção de ampliar o conceito de insumo, não o restringindo apenas ao da legislação do IPI. Por óbvio, os bens e serviços citados no artigo 3º, II, das referidas leis, não “são” insumos, mas são **“utilizados como”** insumos no processo produtivo, como advertiu Marco Aurélio Grecco (<http://arquivos.portaldaindustria.com.br>). E esta noção é de extrema importância: devem-se perquirir quais são os gastos, em bens e/ou serviços, utilizados no processo produtivo, sem os quais a produção da empresa **seria inviabilizada**, e com isso não haveria geração de receitas.

De outro lado, também não houve intenção do legislador em ampliar o conteúdo semântico do vocábulo “insumo”, equiparando-o aos conceitos de custos e despesas operacionais previstos na legislação do IRPJ. Se assim o fosse, não seria necessário relacionar, de forma exaustiva, todas as hipóteses permissivas de créditos nos incisos do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002. Além, é claro, de disporem sobre materialidades distintas como já anotado linhas acima (receita não é lucro!).

Por fim, destaque-se, como bem explanou a Recorrente, não há se falar em duplicidade de creditamento, já que o frete efetuado em território nacional não faz parte da base de cálculo dessas contribuições incidentes sobre as importações e, também, porque não é feito o creditamento dessas despesas em relação às contribuições PIS/Cofins-Importação.

Por todo o exposto, entendo que o valor do frete pago no transporte efetuado no território nacional na aquisição de insumos, sejam eles nacionais ou nacionalizados, mais especificamente no transporte dutoviário do petróleo adquirido, dão direito ao crédito das contribuições, nos termos do inciso II, art. 3º, das Leis nº 10.637/02 ( PIS) e nº 10.833/03 (Cofins).

### ***Da multa de ofício aplicada***

A Recorrente questiona a multa de ofício aplicada, com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, afirmando que tem “clara natureza confiscatória, devendo ser a **mesma declarada incabível ou então reduzida**”, além do fato de que sempre pagou

corretamente e no prazo os tributos devidos e, também, de ter apresentado todos os esclarecimento e documentos quando solicitados pela fiscalização.

Não há como prosperar os argumentos trazidos pela Recorrente.

Conforme pode ser verificado em demonstrativo anexado aos autos, a multa foi fundamentada no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

A conduta praticada pela Recorrente está perfeitamente tipificada no dispositivo legal acima transcrito, qual seja a falta de recolhimento de pagamento ou recolhimento do tributo, cabível, portanto, a aplicação da sanção prevista na norma.

A Administração Pública está sujeita à observância estrita do princípio constitucional da legalidade, previsto no art. 37, *caput*, de nossa Carta Magna, cabendo a ela, simplesmente, aplicar as leis, de ofício, não se lhe cabendo inovar ou suprimir as normas vigentes, o que significa, em última análise, introduzir discricionariedade onde não lhe é permitida.

Em outro giro, quanto ao argumento da Recorrente quanto à natureza confiscatória da multa, como já anotada, o Contencioso Administrativo não é a instância competente para a discussão dessas matérias. O CARF faz o controle da legalidade na aplicação da legislação tributária aos casos concretos, sem adentrar no mérito de eventuais inconstitucionalidades de leis regularmente editadas segundo o processo legislativo, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário (artigo 102 da CF/88). Neste sentido a Súmula CARF nº 02, já transcrita linhas acima.

Nestes termos, deve ser mantida a multa de ofício aplicada em relação às materiais para as quais negamos provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão**

Diante ao exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos:

a) **Negar provimento** em relação às seguintes matérias: (i) exclusão indevida da base de cálculo das quantidades de gasolina e óleo diesel revendidas, referentes a aquisições efetuadas anteriormente à vigência da Lei nº 11.727/08; (ii) direito de crédito em relação aos fretes na aquisição de gasolina e diesel, anteriormente à vigência da Lei nº 11.727/08; (iii) apropriação de créditos sobre o imobilizado, em decorrência da depreciação de bens adquiridos em data anterior a 01/05/2004 (Lei nº 10.865/2004 – art. 31).

b) **Dar provimento** em relação (iv) ao crédito decorrente do custo do frete pago no transporte efetuado no território nacional na aquisição de insumos, nacionais ou nacionalizados, mais especificamente no transporte dutoviário do petróleo adquirido.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

## Declaração de Voto

Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves.

*Rogata venia*, vou discordar parcialmente do respeitável voto do Ilmo. Relator.

Primeiramente, ao contrário do que interpretou a douta maioria, entendo que o RECOB - Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS e para a Cofins sobre Combustíveis e Bebidas somente se aplica as operações de produção ou de importação de combustíveis, consoante dispõe art. 23 da Lei nº 10.865/04:

*Art. 23. O **importador** ou **fabricante** dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2o da Lei no 10.560, de 13 de novembro de 2002, **poderá optar** por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:*

[...]

Vê-se que o art. 23 da Lei nº 10.865/04 destina o RECOB ao importador ou ao fabricante, e não às empresas que tenham por atividade predominante a importação ou a fabricação dos combustíveis nele elencados.

Por óbvio, importador é quem importa o produto e fabricante é quem o industrializa. Assim, o RECOB se destina às operações de **importação** ou de **fabricação** dos mencionados combustíveis, não se aplicando ao **comércio** dessas mercadorias.

*In casu*, a autuação verificou que a empresa recorrente comprou combustíveis da Copesul CIA Petroquímica do Sul (fabricante) e os revendeu. Apesar disso, a autoridade fiscal incluiu a sobredita operação de comercialização no regime especial monofásico do RECOB, exigindo o pagamento dos tributos na forma do art. 23 da Lei nº 10.865/04.

Entretanto, entendo que a lançamento é improcedente, na medida em que a comercialização de combustíveis é incompatível com a forma de recolhimento **monofásico** (ao qual se submete, inclusive, a Copesul), seja o instituído pelo art. 23 da Lei nº 10.865/04, seja o fixado pelo art. 4º da Lei nº 9.718/1998.

A **comercialização** de combustíveis é regida pelo art. 42 da MP 2.158-35/2001 – um dos preceptivos legais que regulam a tributação monofásica dos combustíveis – o qual estatui que fica reduzida a zero a alíquota do PIS/COFINS, incidentes sobre a receita

bruta decorrentes de comercialização ou distribuição da comercialização de gasolina, óleo diesel e GLP. Observe-se:

*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;*

Note-se que a edição da Lei nº 11.727, de 2008 (art. 24) não invalida a interpretação sistemática aqui empreendida, porquanto este novo dispositivo legal apenas autoriza o creditamento de PIS/COFINS na revenda de combustíveis para a pessoa jurídica produtora ou importadora de combustíveis, *verbis*:

*Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no §1º do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.*

*§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação. (n.g.)*

Desse modo, dou provimento ao recurso voluntário para julgar improcedente a autuação, na parte em que exige tributo sobre a comercialização/distribuição de combustíveis, aplicando indevidamente o art. 23 da Lei nº 10.865/04.

Outro ponto, do qual discordo da ilustre maioria, diz respeito à glosa dos créditos relacionados a obras para ampliar sua unidade produtiva, cujo término se deu em 2006 e a “ativação” em sua contabilidade em janeiro de 2007.

Conforme destacou o Voto-Vencedor, “a Recorrente calculou créditos da não-cumulatividade em relação a parcelas da obra faturadas **após 30/04/2004**, em cumprimento ao disposto no art. 31 da Lei nº 10.865/2004 (que permitia a depreciação de bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004), contudo, foi identificada uma nota fiscal emitida **em 30/04/2004**, pela Construtora Viero no valor de R\$ 4.200.107,07 (referente aos serviços prestados no período de 26/03/2004 a 25/04/2004), que foi incluída indevidamente na base de cálculo dos créditos da contribuição em comento. Deste modo, por ter sido emitida em 30/04/2004, antes do prazo autorizado pelo artigo 31 da Lei nº 10.865/2004 (a partir de 1º de maio de 2004), a depreciação sobre os bens do imobilizado constantes da referida nota fiscal não deve integrar a base de cálculo da cumulatividade”.

Percebe-se, portanto, que o ativo imobilizado em questão não foi **adquirido** pela empresa, mas, sim, trata-se de bem **fabricado/edificado** pela própria empresa.

O artigo 3º, incisos VI e VII, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, autoriza tanto o crédito do ativo imobilizado adquirido quanto o creditamento do ativo imobilizado de fabricação/edificação própria. Confira-se:

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



(...)

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, **adquiridos** ou **fabricados** para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

*VII - **edificações e benfeitorias** em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

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

(...)

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, **adquiridos** ou **fabricados** para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

*VII - **edificações e benfeitorias** em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

Por sua vez, o art. 31 da Lei nº 10.865/2004 restringiu parcialmente o citado creditamento, só para os casos de **aquisição** de ativo imobilizado. Não houve restrição temporal para o caso de ativo imobilizado de fabricação/edificação própria, no indigitado artigo, *verbis*:

*Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados **adquiridos** até 30 de abril de 2004.*

*§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado **adquiridos** a partir de 1º de maio.*

Dessa maneira, julgo que foi indevida a glosa de créditos relativos a ativos imobilizados fabricados/edificados pela própria empresa, pois a restrição temporal contida no art. 31 da Lei nº 10.865/2004 não se aplica a essa hipótese.

Em síntese: com renovada vênias, abro parcial divergência para dar provimento em maior amplitude ao recurso voluntário da Recorrente, de modo a julgar improcedente o lançamento também na parte em que exige tributo sobre a comercialização/distribuição de combustíveis, aplicando indevidamente o art. 23 da Lei nº 10.865/04; e na parte em que glosa de créditos relativos a ativos imobilizados fabricados/edificados pela própria empresa, pois a restrição temporal contida no art. 31 da Lei nº 10.865/2004 não se aplica a essa hipótese.

É o voto.

Thiago Moura de Albuquerque Alves