



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12585.000062/2009-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.891 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de agosto de 2021  
**Recorrente** LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. PRODUTOS DA POSIÇÃO “27.11”. REGIME MONOFÁSICO. VEDAÇÃO AO CRÉDITO.

Não há direito a crédito pelas compras de Propano Desodorizado (código 27.11.12), pois encontra-se sob o regime monofásico, nos termos inciso I do *caput* do art. 3º c/c o inciso I do §1º do art. 2º das Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e nº 10.833, de 29/12/2003.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS SOBRE ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

A interpretação do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, deve ser restritiva, pelo que não abriga a locação de bens móveis e imóveis que não sejam prédios, máquinas e equipamentos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL.

A sustentação oral por mandatário da Recorrente é realizada nos termos dos arts. 55, 58 e 59 do Anexo II do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Relator e Presidente Substituto

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente), Juciléia de Souza Lima e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto). Ausentes os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes e Liziane Angelotti Meira, substituídos pelos Conselheiros Carlos Delson Santiago e Marco Antonio Marinho Nunes.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão n.º 16-48.905 – 6ª Turma da DRJ/SP1**, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório DERAT/SP datado de 22/02/2011, por intermédio do qual foi **deferido parcialmente o Pedido de Ressarcimento** objeto do PER/DCOMP n.º **27656.02617.110707.1.1.11-7535** e **homologada até o limite do crédito deferido a compensação** objeto do PER/DCOMP n.º **15712.70383.110707.1.3.11-0288**, relacionada ao seguinte débito:

- CSSL 2484-01 Jun. / 2007 R\$ 647.177,97

No referido Pedido de Ressarcimento, objeto do PER/DCOMP n.º **27656.02617.110707.1.1.11-7535**, o tipo de crédito é relativo ao tributo **Cofins Não Cumulativa - Mercado Interno do 2º Trimestre de 2007**, pleiteado no valor de **R\$ 647.177,97** e deferido pela Fiscalização em **R\$ 613.321,37**.

Por bem descrever os fatos, adoto, como parte de meu relatório, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

### Relatório

1. LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S/A, empresa acima identificada, apresentou Pedido de Ressarcimento (PER) relativo a crédito de COFINS do 2º trimestre de 2007, mercado interno. Foi apresentada Declaração de Compensação (DCOMP) relativa ao crédito pleiteado.

2. Por intermédio do Despacho Decisório de fls. 37/41, a DERAT-SP deferiu em parte o PER, homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido, no valor de R\$ 613.321,37.

3. Ciente desta decisão em 28/02/2011, o contribuinte apresentou Manifestação de inconformidade de fls. 59/78 em 30/03/2011, na qual alega em síntese:

- a- não se apropriou de créditos sobre a aquisição de GLP, pois este produto se sujeita à tributação concentrada;
- b- faz uma síntese da legislação de PIS e de COFINS não cumulativos;
- c- a fiscalização glosou os créditos relativos à aquisição de Propano Desodorizado por entender que tal produto teria o mesmo tratamento do GLP, porém a própria NCM trata de forma distinta estes produtos, bem como o Propano Puro;
- d- o Propano Desodorizado é adquirido da empresa Unipar União Ind. Petroquímicas S/A e suas receitas são tributadas pelo PIS e COFINS;

- e- apurou as proporções em relação às aquisições de Propano Puro e do Propano Desodorizado, para tributar as receitas auferidas com estes produtos;
- f- é necessário reconhecer o crédito em questão, sob risco de ocorrer enriquecimento ilícito;
- g- créditos referentes às despesas com serviços de hospedagem de equipamentos de informática foram glosados por não se tratar de aluguel de equipamentos. Ocorre que tais despesas estão ligadas aos custos da empresa inerentes à atividade fim da pessoa jurídica. A própria RFB reconhece que as despesas com serviços de manutenção de programas de informática empregados na prestação de serviço da empresa geram direito ao crédito de PIS e de COFINS (Solução de Consulta n.º 184/2009);
- h- não foram homologados créditos provenientes dos aluguéis de vagas de estacionamento. Ocorre que as vagas de estacionamento fazem parte do prédio alugado e são necessárias à atividade da empresa, cita a Solução de Consulta n.º 492/2009 da 8ª RF;
- i- realiza o pagamento mensal de uma contraprestação para garantir seu direito de uso e gozo de diversas áreas. A empresa utiliza um determinado local e em contrapartida realiza o pagamento de uma contraprestação para o real proprietário, possuindo as mesmas características de um contrato de locação, nos termos do artigo 565 do Código Civil;
- j- a locação também visa a aquisição do uso e gozo de uma coisa mediante determinada contribuição;
- k- as listas de créditos previstas nas Leis n.ºs 10.867/2002 e 10.833/2003 não são taxativas. Cita a Solução de Consulta n.º 293/2007;
- l- realizou o método do rateio proporcional para a apropriação dos créditos nos termos da legislação de regência. Não há nenhuma previsão para a exclusão das receitas de venda do ativo imobilizado da Receita Bruta Total para o cálculo do rateio proporcional;
- m- os créditos relativos à importação sobre bens do ativo imobilizado, referentes à licença de uso de software, devem ser reconhecidos, pois o impugnante também efetua o envase de gás em botijões, o que configura processo industrial;
- n- caso os documentos juntados aos autos não sejam suficientes para a comprovação dos créditos, requer a conversão do julgamento em diligência, em face do princípio da verdade material, ademais pleiteia a aplicação do artigo 112 do CTN;
- o- protesta pela juntada posterior de documentos e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

#### 4. É o relatório

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a **6ª Turma da DRJ/SP1**, por unanimidade de votos, julgou **improcedente** o recurso e **não reconheceu o direito creditório** trazido a litígio, nos termos do voto do relator, conforme **Acórdão n.º 16-48.905**, datado de **29/07/2013**, cuja ementa transcrevo a seguir:

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

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. O gás liquefeito de petróleo abrange os códigos 2711.12.10, 2711.12.90, 2711.13.00, 2711.14.00, 2711.19.10 e 2711.19.90 da Tipi.

CRÉDITO. HIPÓTESES. As hipóteses que podem originar crédito não cumulativo são taxativas, deste modo não cabe interpretação extensiva. Somente o pagamento de aluguel de prédio utilizado na atividade da pessoa jurídica gera direito à apuração de crédito não cumulativo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a Contribuinte apresenta Recurso Voluntário, em que repisa os argumentos constantes de sua defesa inaugural, estruturado com os seguintes tópicos:

**I - DOS FATOS****II - DA NATUREZA DOS CRÉDITOS UTILIZADOS PELA EMPRESA****III - DA NECESSIDADE DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA - DA REGULARIDADE DOS CRÉDITOS APROPRIADOS****III.1. Das Aquisições do Propano Desodorizado****III.2. Da Permissão de Uso de Área e Arrendamento****III.3. Da Locação de Vagas de Estacionamento****III.4. Do Método de Rateio Proporcional****III.5. Do Crédito Calculado Sobre Bens do Ativo Imobilizado e a Importação****IV - DO PEDIDO**

O Recurso Voluntário é encerrado com os seguintes pedidos:

**IV – DO PEDIDO**

68. Diante do exposto, é a presente para requerer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reformada a decisão recorrida, reconhecendo-se os créditos da Recorrente e consequentemente homologando-se integralmente as compensações efetuadas por meio das Declarações de Compensação nºs 27656.02617.110707.1.1.11-7535 e 15712.70383.110707.1.3.11-0288, nos termos do artigo 156, II, do Código Tributário Nacional.

69. Protesta-se pela oportuna realização de sustentação oral.

Termos em que,  
pede deferimento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

**I ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

## II MÉRITO

### II.1 Considerações iniciais

De acordo com o Despacho Decisório e seus anexos, os créditos da Contribuição pleiteados pela Recorrente foram calculados com base nas seguintes linhas do DACON:

- Bens para Revenda;
- Despesa de Energia Elétrica;
- Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas.
- Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas;
- Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda;
- Despesas de contraprestações de arrendamento mercantil;
- Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias em Imóveis;
- Devoluções de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa;
- Ajustes negativos de créditos;
- Importação — Sobre bens do ativo imobilizado.

Ainda de acordo com o Fisco, foram integralmente aceitos os seguintes valores informados no DACON:

- Despesa de Energia Elétrica;
- Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda;
- Despesas de contraprestações de arrendamento mercantil;
- Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias em Imóveis;
- Devoluções de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa;
- Ajustes negativos de créditos.

Portanto, as glosas efetuadas pela Fiscalização no trimestre tratado nestes autos recaíram sobre as seguintes rubricas:

- Bens para Revenda;
- Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas.
- Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas;
- Importação — Sobre bens do ativo imobilizado.

Além disso, foi feito o rateio proporcional, para exclusão de receita de venda do Ativo Imobilizado para apuração do crédito a ressarcir/compensar.

Mesmo que parcialmente, as glosas das rubricas foram contestadas pela Recorrente, exceto a relacionada à “Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica”.

## **II.2 Da natureza dos créditos utilizados pela empresa**

A Recorrente argumenta que os créditos apropriados referem-se a despesas incorridas com a atividade da empresa, tais como frete, aluguéis, energia elétrica, locação de máquinas e equipamentos etc., conforme se verifica dos DACONs juntadas aos autos.

Trava um breve histórico da legislação do PIS/Cofins Não Cumulativos para, ao final, defender a possibilidade de apropriação de créditos sobre determinados custos, despesas e encargos relacionados com a comercialização dos produtos sujeitos à incidência monofásica, até mesmo por se encontrar submetida à sistemática do Lucro Real.

Encerra este tópico com a conclusão de ser nítido o direito de compensar créditos de PIS/Cofins Não Cumulativos, nos termos da legislação vigente, razão pela qual promete demonstrar os motivos pelos quais deve ser reformada a decisão recorrida.

Aprecio.

Não há o que ser apreciado neste tópico, eis que envolve apenas esclarecimentos sobre a possibilidade de creditamento de PIS/Cofins no regime de incidência não cumulativa.

## **II.3 Das aquisições de Propano Desodorizado**

A Recorrente afirma que a DRJ decidiu pela impossibilidade de manutenção dos créditos relativos à aquisição do Propano Desodorizado, sob o fundamento de que tais produtos se enquadrariam na mesma sistemática existente para o Gás Liquefeito de Petróleo (GLP).

Entende, todavia, que a decisão não merece prosperar, visto que a legislação tributária não disciplina qualquer vedação à apropriação de créditos decorrentes de aquisição desse produto, eis que ele possui tratamento diferenciado do GLP, ou seja, a própria NCM é diferente para os dois produtos, conforme abaixo demonstrado:

| NCM      | DESCRIÇÃO DO PRODUTO |
|----------|----------------------|
| 27111910 | GLP                  |
| 27111290 | PROPANO PURO         |
| 27111210 | PROPANO DESODORIZADO |

Aduz que adquire o Propano Desodorizado da empresa Unipar União Indústrias Petroquímicas S/A, a qual tributa suas receitas com o referido produto pelas alíquotas do PIS e da Cofins Não Cumulativos de 1,65% e 7,6%, respectivamente, e não sob as alíquotas contidas no art. 53, III, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, de modo que foram aplicados os mesmos percentuais utilizados pelo produtor para a apropriação de créditos nas aquisições e, conseqüentemente, foram oferecidos à tributação as receitas auferidas com o referido produto, o que efetiva o princípio da não-cumulatividade.

Ressalta que apurou as proporções em relação às aquisições do Propano Puro e do Propano Desodorizado para tributar as receitas auferidas com estes produtos.

Entende que o art. 53, III, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, não trata da questão de equiparação dos produtos Propano Desodorizado e Propano Puro ao GLP.

Argui que adquiriu o produto já tributado pelo fornecedor. No entanto, mesmo nas operações realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS/Cofins,

ainda assim é permitida a apropriação dos créditos relativos a tais operações, conforme art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004.

Encerra este tópico com a afirmação de que apropriou-se de créditos originados de valores de fato tributados, de modo que deve ser reformada a decisão quanto a esse ponto, para que seja reconhecido o crédito dos valores e a consequente compensação dos débitos, sob pena de enriquecimento ilícito do Erário Federal.

Passo a analisar.

Não há ressalvas à decisão de piso, que adequadamente apreciou esta questão, conforme trechos seguintes:

[...]

13. O crédito relativo à aquisição de Propano Desodorizado não foi aceito pela DERAT-SP por se tratar de produto sujeito ao regime monofásico.

14. O contribuinte rejeitou o posicionamento fazendário alegando que a aquisição de Propano Desodorizado, Propano Puro e GLP tem tratamento diferenciado, tanto isso seria verdade que a própria NCM forneceu códigos distintos para estes produtos.

15. Ainda segundo o interessado, o Propano Desodorizado foi adquirido da empresa Unipar União Ind. Petroquímicas S/A e suas receitas seriam tributadas pelo PIS e COFINS. Por fim destaca que “*apurou as proporções em relação às aquisições do Propano Puro e do Propano Desodorizado, para tributar as receitas auferidas com estes produtos*”.

16. A IN-SRF nº 247/2002 em seu artigo 53, III, estabeleceu a tributação monofásica nas vendas de gás liquefeito de petróleo. Nos termos do parágrafo único deste artigo os gás liquefeito de petróleo abrange os códigos 2711.12.10, 2711.12.90, 2711.13.00, 2711.14.00, 2711.19.10 e 2711.19.90 da Tipi:

*Art. 53. As alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins fixadas para refinarias de petróleo, demais produtores e importadores de combustíveis são, respectivamente, de:*

*I – 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) e 12,45% (doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), quando se tratar de receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação;*

*II – 2,23% (dois inteiros e vinte e três centésimos por cento) e 10,29% (dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento), quando se tratar de receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;*

*III – 2,56% (dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento) e 11,84% (onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento), quando se tratar de receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo;*

*IV – 1,25% (um inteiro e vinte e cinco centésimos por cento) e 5,8% (cinco inteiros e oito décimos por cento), quando se tratar de receita bruta decorrente da venda de querosene de aviação efetuada a partir de 10 de dezembro de 2002; e*

*V - 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) ou 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS/Pasep, conforme o caso, e 3% (três por cento) para a Cofins, quando se tratar de receita bruta decorrente das demais atividades, ressalvadas as receitas sujeitas ao regime de substituição, à alíquotas diferenciadas ou à incidência única. ( Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )*

*Parágrafo único. O gás liquefeito de petróleo de que trata o inciso III abrange os códigos 2711.12.10, 2711.12.90, 2711.13.00, 2711.14.00, 2711.19.10 e 2711.19.90 da Tipi. (g.n.)*

17. A seguir reproduzo parte da TIPI que contém os códigos citados:

| <b>27.11</b> | <b>Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos.</b> |    |
|--------------|--|----|
| 2711.1       | - Liquefeitos:   |    |
| 2711.11.00   | -- Gás natural   | NT |
| 2711.12      | -- Propano   |    |
| 2711.12.10   | Bruto  | NT |
| 2711.12.90   | Outros   | NT |
| 2711.13.00   | -- Butanos   | NT |
| 2711.14.00   | -- Etileno, propileno, butileno e butadieno              | NT |
| 2711.19      | -- Outros  |    |
| 2711.19.10   | Gás liquefeito de petróleo (GLP)                         | NT |
| 2711.19.90   | Outros   | NT |
| 2711.2       | - No estado gasoso:                                      |    |
| 2711.21.00   | -- Gás natural   | NT |
| 2711.29      | -- Outros  |    |
| 2711.29.10   | Butanos  | NT |
| 2711.29.90   | Outros   | NT |

18. O Propano Desodorizado deve ser classificado na posição 2711.12, assim, independentemente de se considerar o código 2711.12.10 ou 2711.12.90, ambos têm tratamento tributário idêntico ao gás liquefeito de petróleo, ou seja, sujeitam-se à tributação concentrada.

19. Não se perca de vista que a revenda de gás liquefeito de petróleo não gera direito à apuração de crédito de COFINS, nos termos do artigo 3º, I, a, da Lei nº 10.833/2003:

*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:*

*a) no inciso III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;*

*Art. 2º Para determinação do valor da contribuição da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos 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;*

20. Em assim sendo o contribuinte não poderia apurar créditos de PIS e de COFINS na aquisição de Propano Desodorizado.

21. O contribuinte destaca que na revenda deste produto ofereceu à tributação os montantes envolvidos, assim poderia aventar a hipótese de enriquecimento ilícito da Fazenda.

22. Esta hipótese deve ser afastada, tendo em vista que a autoridade fazendária responsável pela elaboração do Despacho Decisório tomou o cuidado de excluir da base de cálculo do tributo devido as receitas relativas à venda de Propano Desodorizado.

23. Ao proceder desta forma, a autoridade fiscal recompôs a base de cálculo do tributo devido na fl. 28 e apurou valor de tributo menor do que o levantado pelo contribuinte, o que resultou em valor maior a ser ressarcido.

Por concordar com o resultado do julgado de piso, adoto os fundamentos acima transcritos como razões para decidir esta parte da contenda, nos termos do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 29/01/1999.

#### **II.4 Da Permissão de Uso de Área e Arrendamento**

A Recorrente afirma que a decisão recorrida não reconheceu o direito aos créditos oriundos de despesa a título de arrendamento e de permissão de uso de área, por concluir que as hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30/12/2002, seriam taxativas.

Entende que esse entendimento não merece prosperar, ao esclarecer que realiza pagamento mensal de uma contraprestação para garantir seu direito de uso e gozo das áreas objeto dos contratos apresentados aos autos (Doc. 01), o que caracteriza verdadeira similaridade com um contrato de locação.

Alega que, embora com denominações próprias, esses contratos nada mais são do que negócio jurídico por meio do qual a empresa se beneficia da utilização de um determinado local em contrapartida de pagamento ao real proprietário.

Reproduz o art. 565 do Código Civil, envolvendo locação de coisas, e aduz aplicar-se aos contratos de arrendamento e de permissão de uso da Recorrente.

Traz trechos da Solução de Consulta n.º 293, de 22/08/2007, e jurisprudência do TRF- 4ª Região, que entende respaldarem a tomada do crédito nessa hipótese.

Por fim, requer a revisão da decisão *a quo*.

Aprecio.

Vejamos como a Fiscalização glosou as referidas despesas, conforme trechos seguintes do Despacho Decisório:

#### **DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PJ**

De acordo com o art. 3º, inciso IV das Leis n.º 10.637/2002 (PIS/PASEP) e 10.833/2003 (COFINS), poderão ser descontados da contribuição devida pela pessoa jurídica créditos calculados em relação às despesas de alugueis de prédios, máquinas e equipamentos locados de PJ:

[...]

Tratando-se o crédito em exame de benefício fiscal, cumpre salientar o dever de obediência ao princípio da interpretação literal, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não previstos, consoante o disposto no art. 111 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

É nesse sentido que valores não relacionados a essas despesas foram excluídos, tais como: permissão de uso, arrendamento de áreas, locação de espaço para eventos, locação de máquina de café, etc.

A DRJ, por sua vez, apresentou as seguintes conclusões preliminares acerca do assunto:

- As hipóteses que podem gerar crédito não cumulativo são taxativas. Somente aquelas situações descritas no texto legal podem beneficiar a Contribuinte; e
- Soluções de Consulta emanadas pelas SRRF, como por exemplo a Solução de Consulta n.º 293, de 2007, da 9ª RF, não vinculam aquele órgão julgador

A partir de tais premissas, aquele órgão julgador passou a analisar os contratos apresentados pela Contribuinte, nos seguintes termos:

[...]

33. O primeiro contrato versa sobre Permissão de Uso de área de terreno pertencente à Rede Ferroviária Federal S/A.

34. Esta área é considerada bem público da União, de acordo com entendimento do STJ, Recurso Especial n.º 242.073-SC:

*RECURSO ESPECIAL. USUCAPIÃO IMÓVEL PERTENCENTE À REDE FERROVIÁRIA FEDERAL S.A – RFFSA. ESTRADA DE FERRO DESATIVADA - IMPOSSIBILIDADE DE SER USUCAPIDO. LEI N.º 6.428/77 E DECRETO-LEI N.º 9.760/46.*

*1. Aos bens originariamente integrantes do acervo das estradas de ferro incorporadas pela União, à Rede Ferroviária Federal S.A., nos termos da Lei número 3.115, de 16 de março de 1957, aplica-se o disposto no artigo 200 do Decreto-lei número 9.760, de 5 de setembro de 1946, segundo o qual os bens imóveis, seja qual for a sua natureza, não são sujeitos a usucapião.*

*2. Tratando-se de bens públicos propriamente ditos, de uso especial, integrados no patrimônio do ente político e afetados à execução de um serviço público, são eles inalienáveis, imprescritíveis e impenhoráveis.*

35. Maria Sylvia Zanella Di Pietro em sua obra Direito Administrativo, 15ª edição, p. 565, define Permissão de Uso como: “*é o ato administrativo unilateral, discricionário e precário, gratuito ou oneroso, pelo qual a Administração Pública faculta a utilização privativa de bem público, para fins de interesse público*”.

36. Sem muito esforço, conclui-se que são distintos os institutos da locação e da permissão de uso, em assim sendo não é possível calcular crédito incidente sobre pagamentos decorrentes da permissão de uso.

37. Em face do exposto, nega-se direito a crédito aos pagamentos decorrentes dos demais contratos de Permissão de Uso .

38. Em seguida há um contrato de Arrendamento de uma área de terra cujo arrendador é a empresa pública de direito privado Suape Complexo Industrial Portuário.

39. Os contratos firmados por empresas públicas têm natureza de contrato administrativo e são regidos pelos preceitos do Direito Público, segundo dispõem os arts. 1º e 54 da Lei n.º 8.666/1993:

*Art. 1º Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.*

*Parágrafo único. Subordinam-se ao regime desta Lei, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.*

*Art. 54. Os contratos administrativos de que trata esta Lei regulam-se pelas suas cláusulas e pelos preceitos de direito público, aplicando-se-lhes, supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado. (g.n.)*

40. No âmbito do Direito Público há uma clara distinção entre o contrato de locação e o de arrendamento, sendo este celebrado quando tratar da exploração de frutos ou prestação de serviços, nos termos do Decreto-lei nº 9.760/1946:

*Art. 64. Os bens imóveis da União não utilizados em serviço público poderão, qualquer que seja a sua natureza, ser alugados, aforados ou cedidos.*

*§ 1º A locação se fará quando houver conveniência em tornar o imóvel produtivo, conservando porém, a União, sua plena propriedade, considerada arrendamento mediante condições especiais, quando objetivada a exploração de frutos ou prestação de serviços.*

*Art. 96. Em se tratando de exploração de frutos ou prestação de serviços, a locação se fará sob forma de arrendamento, mediante condições especiais, aprovadas pelo Ministro da Fazenda. (g.n.)*

41. Como se vê o legislador tratou de distinguir os institutos do arrendamento e da locação, assim, tendo em vista que a Lei nº 10.833/2003 faculta a concessão de crédito de COFINS somente nos casos de pagamento a título de locação, não há permissivo legal para o cálculo de crédito não cumulativo incidente sobre o pagamento decorrente de arrendamento.

42. Os demais contratos arrolados pelo interessado também versam sobre arrendamento, sendo que a principal diferença com o contrato anterior, encontra-se no fato de o arrendador ser uma empresa de economia mista, entretanto, o mesmo entendimento esposado anteriormente aplica-se a estes casos.

43. Em face do exposto, nega-se o direito à apuração de crédito incidente sobre pagamentos a título de permissão de uso e arrendamento.

[...]

Como se vê, a DRJ considerou que ambas despesas não permitem o creditamento da Contribuição, por não se constituírem locação de prédios e, portanto, não enquadráveis no art. 3º, IV, das Leis nºs 10.833, de 29/12/2003, e 10.637, de 30/12/2002.

Ressalte-se que esta matéria e envolvendo a mesma Contribuinte já foi objeto de análise por esta Turma, por meio do Acórdão nº 3301-007.705, Sessão de 18/02/2020, de relatoria do il. Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, cujos trechos correspondentes transcrevo a seguir:

[...]

Em relação aos gastos titulados “Arrendamento e da Permissão de Uso de Área”, de acordo com os contratos (fls. 67 a 85), os terrenos foram utilizados para passagem de gasodutos ou “recebimento, armazenamento, enchimento de GLP e produtos correlatos”.

Exclusivamente com base na leitura dos contratos, não é possível concluir se este gasto que era comum às atividades tributadas regularmente e às sujeitas à tributação monofásica, requisito necessário ao cômputo na base de cálculo dos

créditos a serem rateados. Contudo, como este argumento não foi utilizado pela fiscalização, também não será explorado por este relator.

O inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/02 dispõe que podem ser descontados créditos relativos a “IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;”.

Em outras oportunidades, já manifestei-me no sentido de que o dispositivo legal que dispõe sobre créditos deve receber interpretação restrita, pelo que ratifico o procedimento fiscal, posto que o em tela não incluiu os terrenos entre os bens cujo aluguel pode ser computado na base de cálculo dos créditos.

[...]

Diante do exposto, nada a ser provido também neste tópico do Recurso Voluntário.

## **II.5 Da locação de vagas de estacionamento**

A Recorrente argumenta que aluguel de prédios é integrado por vagas de garagem, que se fazem necessárias para a consecução da atividade comercial e/ou administrativa da empresa, e dão direito ao crédito de PIS/Cofins.

Cita a Solução de Consulta nº 492, de 2009, que entende respaldar seu direito e conclui que as despesas de aluguéis de vagas de estacionamento são passíveis de crédito, uma vez que elas representam custos da empresa com aluguéis de parcela de um determinado imóvel, o que viabiliza a atividade comercial e administrativa da empresa.

Analiso.

Esta argumentação também constou da Manifestação de Inconformidade apresentada pela Contribuinte, que recebeu da DRJ seu adequado e preciso exame, conforme seguintes trechos:

[...]

44. Ao contrário do que entende o contribuinte as despesas relativas ao pagamento de aluguel de vagas de estacionamento não geram direito à apuração do crédito de PIS e de COFINS.

45. O texto legal anteriormente reproduzido deixa claro que somente o aluguel de prédio utilizado na atividade do contribuinte e pago a pessoa jurídica gera direito à apuração de crédito de PIS/COFINS.

46. Ora, não há como alegar que a vaga em um estacionamento seja utilizada na atividade da pessoa jurídica. O objetivo do legislador foi conceder o benefício ao local em que a empresa exerce sua atividade. A título exemplificativo, seria o galpão industrial onde uma determinada fábrica produz determinados produtos.

47. Neste sentido não há como considerar os pagamentos relativos a vagas de estacionamento como geradores de crédito não cumulativo. O interessado interpretou de forma equivocada a Solução de Consulta nº 492/2009. Nesta decisão a Administração considerou que o aluguel de prédio utilizado na atividade da empresa, aí compreendidas as atividades industriais, administrativas, comerciais e de prestação de serviço, pode gerar crédito de PIS e de COFINS. Em nenhuma passagem houve a extensão do termo “prédio” a vagas de estacionamento.

[...]

Como se vê, não é possível fazer uma extensão interpretativa do termo “prédio” a vagas de estacionamento, de modo que não se torna possível aproveitar créditos sobre os dispêndios relativos a aluguel de vagas de estacionamento.

E, apenas a título de esclarecimento, ainda que se considerasse possível o creditamento no caso, a Recorrente deveria ter trazido documentos que associassem os gastos às atividades da empresa.

Por fim, vale ressaltar a inexistência de menção específica no Despacho Decisório aos dispêndios em comento.

Portanto, nada a ser deferido neste tópico.

## **II.6 Do método do rateio proporcional**

A Recorrente defende a apropriação dos créditos da Contribuição mediante a utilização do método de rateio proporcional, nos termos da legislação vigente, incluindo as receitas relativas à venda de bens do Ativo Imobilizado.

Aprecio.

A Fiscalização considerou que o fato de as receitas de vendas de bens do Ativo Imobilizado estarem excluídas da base de cálculo das Contribuições não implica a manutenção de créditos a elas relacionadas.

Ainda, destacou o Fisco que a previsão para manutenção de créditos em relação às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das Contribuições ao PIS e à Cofins, inserida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não inclui a manutenção de créditos em relação à receita de venda do Ativo Imobilizado.

Dessa forma, o Fisco reduziu o percentual de rateio apurado pela Recorrente, mediante exclusão dos cálculos das referidas receitas (venda do Ativo Imobilizado), por entender violar o disposto nos §§7º e 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a seguir transcritos<sup>1</sup>:

[...]

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-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.

Não há litígio nos autos quanto ao critério acima, aplicado por analogia, na apuração dos créditos a ressarcir tratados nos PER/DCOMPs em apreço.

---

<sup>1</sup> De similar teor em ambos diplomas legais: Relação a PIS na Lei nº 10.637, de 2002, e à Cofins na Lei nº 10.833, de 2003.

E, assim sendo, ratifico o entendimento do Fisco, de que as receitas com vendas do Ativo Imobilizado devem ser excluídas dos cálculos de apuração de créditos, em razão de que os custos dos bens baixados não geram créditos de PIS/Cofins.

Vale ressaltar que, nos termos do inciso VI c/c inciso II do § 1º do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, somente há crédito em relação ao custo de aquisição de bens do Ativo Imobilizado na hipótese de estes serem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e estarem em uso e, por este motivo, sujeitos à depreciação, a qual pode ser computada na base de cálculo dos créditos.

Diante de tais razões, nego provimento a esta parte do Recurso Voluntário.

## **II.7 Do crédito sobre bens do Ativo Imobilizado e a Importação**

A Recorrente requer a reforma no tocante aos créditos relativos à importação de bens do Ativo Imobilizado, mais precisamente no que diz respeito à Licença de Uso de software.

Argumenta que não adquire e simplesmente revende GLP, pois, para que este produto seja utilizável pelo consumidor final, realiza o envase em botijões apropriados, o que configura processo industrial (beneficiamento), nos termos do art. 4º, II, do RIPI/2002.

Por fim, colaciona julgado do CARF realizado no bojo Processo Administrativo n.º 19515.720484/2012-87, o qual entende amparar seu pleito.

Aprecio.

No Despacho Decisório, o assunto está apresentado da seguinte forma (trechos):

### 6.4. Quanto às "**Importações**":

- Conforme se verifica da planilha de fl. 98 do processo n.º 12585.000043/2009-97, o crédito de **importações-sobre bens do ativo imobilizado** se refere a "Licença de Uso" de software, o qual foi objeto de crédito lançado integralmente em junho/2007 no valor de R\$ 12.044,23.

- Tratando-se o contribuinte em tela de distribuidora de GLP, portanto empresa comercial, não há que se falar em créditos desta natureza, razão pela qual foram excluídos tais valores.

- Ainda- que fosse possível tal crédito, o contribuinte não poderia ter se aproveitado integralmente no mês da aquisição, conforme pretendeu.

[...]

### **Custos, despesas e encargos possíveis**

A partir das alterações promovidas pela Lei n.º 10.865/2004 c/c art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, na tributação pela sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, apesar da incidência de alíquota zero, passou a ser possível o desconto de créditos referente a certos encargos, custos e despesas.

Tratando-se o interessado de distribuidor de GLP e, portanto, inserido no regime de tributação concentrada, **nem todas as hipóteses elencadas no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são passíveis de crédito.**

Nesse sentido descabe o crédito referente a **máquinas e outros bens incorporados** ao ativo imobilizado de empresas comerciais, uma vez que, para fazer jus a esse crédito, os bens devem ter como fim a "**utilização na produção de bens ou na prestação de serviços**".

Ressalto que a alegação da Recorrente apresentada neste tópico do Recurso Voluntário também constou da Manifestação de Inconformidade, a qual foi adequadamente apreciada pela DRJ.

E, por concordar com os correspondentes fundamentos da decisão de piso, adoto-os neste julgado como minhas razões para decidir esta parte da contenda, nos termos do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999, e conforme os seguintes trechos pertinentes:

[...]

56. Outro ponto questionado pelo contribuinte diz respeito aos créditos relativos à importação de bens do ativo imobilizado, referente à licença de uso de *software*.

57. A Delegacia de origem glosou crédito referente à licença de uso de *software*, tendo em vista que o contribuinte é uma empresa comercial e também por ter aproveitado integralmente o crédito quando da aquisição do produto.

58. A empresa interessada tem entre seus objetos sociais a comercialização de GLP. As empresas comerciais não podem apurar crédito, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, ou seja, crédito calculado sobre bens e serviços utilizados como insumos, pois não prestam serviço e nem fabricam ou produzem bens.

59. Neste sentido há diversas manifestações da Administração: Soluções de Consulta 16/2011 da SRRF 10, 42/2013 da SRRF 04 e 77/2013 da SRRF 08, da qual destaco parte da ementa:

*APURAÇÃO DE CRÉDITOS. COMÉRCIO ATACADISTA.*

*Estabelece o art.3º, II, da Lei nº10.833, de 2003, que ensejam apuração de créditos de Cofins os dispêndios com bens e serviços utilizados como 'insumo' na atividade de 'prestação de serviços' e na atividade de 'produção ou fabricação' de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. Ou seja, no que toca à atividade de COMÉRCIO, não existe previsão legal para apuração de créditos em relação à aquisição de 'insumos', inclusive combustíveis e lubrificantes. (g.n.)*

60. O manifestante alega que além de comercializar produtos também pratica a industrialização de GLP.

61. A par de se considerar a empresa comercial ou não, é certo que o contribuinte não demonstrou que o *software* adquirido é utilizado na fase de engarrafamento de gás GLP, fator decisivo para a concessão de crédito, tendo em vista que o programa de computador usado nas etapas de comercialização não gera direito à apuração de crédito, conforme anteriormente explanado.

62. Ademais, quando da aquisição de bens do ativo imobilizado, o contribuinte não pode apropriar-se integralmente do crédito. Deve, isto sim, valer-se da depreciação, para poder calcular o crédito a que faz jus.

63. O interessado não refutou a afirmação da fiscalização de que a empresa utilizou-se integralmente do crédito de COFINS decorrente da aquisição de licença de uso de *software*, no mês de junho/2007, desta forma, também por esta razão, deve ser mantida a glosa.

[...]

Portanto, nego provimento a esta parte do Recurso voluntário.

## **II.8 Do pedido de sustentação oral**

Ao final do Recurso Voluntário, a Recorrente protesta pela oportuna realização de sustentação oral.

Esclareço que as pautas de julgamento dos recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação de dia, hora e local para acompanhamento de cada sessão de julgamento, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o mandatário da Contribuinte, querendo, realizar sustentação oral na sessão de julgamento, conforme arts. 55, §1º, 58, II, e 59, §§3º e 4º, ambos do Anexo II, do RICARF.

### **III CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes