



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



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13603.001560/2007-19</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3002-004.006 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 27 de novembro de 2025                          |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | ALESAT COMBUSTIVEIS S.A.                        |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadorias, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), por inexistir para tal despesa a restrição relativa aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I. (Solução de Consulta Cosit nº 66/2021).

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não especificamente contestada é reputada como incontroversa.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente**

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

## RELATÓRIO

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

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, objeto dos PER/DCOMP nº 09300.28387.140308.1.5.10-6430 e nº 20382.47165.170407.1.1.10-6606, de créditos de PIS/PASEP não cumulativo – mercado interno, supostamente acumulados no 1º trimestre de 2007, nos valores, respectivamente, de R\$ 167.961,31 e R\$ 25.519,24, aos quais foram vinculadas Declarações de Compensação (DCOMP) que indicam débitos de PIS – Combustíveis (6824).

A verificação da legitimidade do pleito creditório foi realizada por meio de procedimento fiscal que redundou, conforme Despacho Decisório de fls. 2443/2460, no indeferimento integral do crédito requerido e na não homologação das compensações declaradas.

A mencionada decisão administrativa fundamentou-se no Relatório Fiscal de fls. 2410/2436 e nela inicialmente constam destacadas, em suma, as seguintes informações:

I) O contribuinte atua, principalmente, no segmento de distribuição de produtos combustíveis, como gasolina e suas correntes; óleo diesel; álcool hidratado e gás

natural veicular - GNV e realça que a sistemática da apuração da contribuição para o PIS/PASEP depende do produto revendido.

II) O art. 4º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, *“tratando da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplicava a figura da ‘Substituição Tributária’ às operações decorrentes da produção e comercialização de derivados de petróleo”*.

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

IV) *“Mudando esta sistemática, a Lei nº 9.990, de 21/07/2000, excluiu, para o caso ora em foco, a figura da ‘Substituição Tributária’, aplicando a chamada ‘Tributação Concentrada’, também conhecida como ‘Tributação Monofásica’”*.

V) *“Este modelo concentrou a tributação dos derivados de petróleo nas refinarias, aplicando, nessas operações, alíquotas maiores. A idéia, como ocorria com a ‘Substituição Tributária’, era recolher, no âmbito das refinarias, o valor da contribuição que seria devida em toda cadeia”. O referido modelo “foi implementado com a fixação da alíquota de 0% (zero por cento) quando da ocorrência da venda desses derivados por parte dos revendedores, ou seja, dos distribuidores e comerciantes varejistas, como se pode verificar da análise das normas legais transcritas a seguir”* (logo após, exibe a redação do art. 4º, da Lei nº 9.718/98, com a redação conferida pela Lei nº 9.990, de 21/07/2000).

VI) Era de apenas 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) *“a alíquota padrão estabelecida pelo inciso I do artigo 8º da Lei 9.715/1998” e “Seguindo a mesma linha, veio o inciso IV do artigo 4º da Lei nº 9.718/1998, com a redação dada pela Lei nº 9.990/2000”*.

VII) Inexistia, no ano de 2000, a sistemática não-cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP, somente implantada por meio da MP 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que não alterou a “tributação monofásica” implantada pela Lei nº 9.990/2000 e pela MP 2.158/2001 para os derivados de petróleo.

VIII) O texto original da Lei nº 10.637/2002 *“trazia, na verdade, uma determinação que excluía da sistemática não cumulativa os produtos derivados do petróleo, como se pode ver a partir das transcrições a seguir”* (imediatamente depois, transcreve o art. 1º, caput e §3º, IV, e art. 8º, caput e inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 10.637/2002).

IX) Aos 01/08/2004, entraram em vigor novas alterações, perpetradas pela Lei nº 10.865, de 30/04/2004, na incidência da contribuição para o PIS/PASEP concernentes aos derivados de petróleo, dirigidas apenas às refinarias, que passaram a poder se creditar *“nas compras efetuadas e utilizar estes créditos para*

*abater do valor da contribuição a recolher mensalmente”, mas “nada foi alterado no que diz respeito à ‘Tributação Monofásica’, de tal modo que a incidência permaneceu concentrada nas operações no âmbito das refinarias. Para os revendedores (distribuidores e comerciantes varejistas), continuaram as mesmas regras, ou seja, alíquota zero incidente sobre a receita de venda dos derivados de petróleo (artigo 42 da MP 2.158/2001), sem direito ao crédito da compra (alínea “b” do inciso I do artigo 3º da Lei 10.637/2002)” (reproduz os arts. 1º, caput e §3º inciso IV; 2º, caput, e inciso I; 3º, caput e seus incisos I, alínea “b” e II; e 8º, VII, “a”, todos da Lei nº 10.637/2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004 e 10.925/2004).*

X) *“Com a sistemática monofásica ou concentrada, o legislador visa, para algumas situações especiais, facilitar a administração de um tributo ou contribuição pela concentração da arrecadação a um ponto da cadeia de comercialização, de tal forma que se utilizam alíquotas maiores uma única vez, representando a carga prevista para toda a cadeia”.*

XI) *“Não haveria nenhuma lógica em se permitir a apuração de crédito numa etapa posterior àquela submetida à tributação monofásica”.*

XII) *“fica claro que a apuração sob o regime da não-cumulatividade abrange tão somente as operações no âmbito dos produtores dos derivados de petróleo em foco, ou seja, não atinge aquelas afetas aos distribuidores e comerciantes varejistas”. Daí “Quando a Alesat, como distribuidora, revende tais produtos, não há débito a ser computado (alíquota de 0%). Quando compra, não há crédito a ser contabilizado. Assim, como se poderia supor que impera o regime de apuração não cumulativa nessas operações?”.*

XIII) Em relação ao álcool para fins carburantes, vigorava no 1º trimestre de 2007 a sistemática da cumulatividade (inciso IV do §3º do artigo 1º e alínea “a” do inciso VII do artigo 8º da Lei 10.637/2002).

XIV) Com base nos §§7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, haveria crédito exclusivamente em relação às receitas sujeitas à não-cumulatividade, podendo o contribuinte no cálculo optar pelo método da apropriação direta ou pelo rateio proporcional, este último escolhido no caso concreto e no qual se aplica 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.

XV) A partir do resultado do procedimento fiscal realizado, os percentuais (obtidos pela Unidade de Origem) mensais das receitas sujeitas à incidência não-cumulativa, em relação à receita bruta total auferida pelo contribuinte, a serem aplicados na definição do direito ao creditamento sobre custos, despesas e encargos comuns aos distintos regimes de tributação, para os meses aqui tratados, são: janeiro/2007: 0,60%; fevereiro/2007: 0,37%; e março/2007: 0,31% (item 51, do Despacho Decisório).

Na sequência, o Despacho Decisório em comento passa ao exame do direito ao creditamento sobre custos, encargos e despesas comuns, articulando as seguintes considerações:

XVI) Princípa sua análise pelos créditos concernentes a despesas com armazenagens e fretes, relativamente aos quais reproduz os arts. 3º, IX, e 15, II, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, depois do que afirma que *“não é para toda e qualquer operação de venda cujo ônus for suportado pelo vendedor que o valor do frete e da armazenagem podem servir para cálculo de créditos por parte dos contribuintes”* e que *“O legislador, ao introduzir no inciso IX acima transcrito o trecho ‘nos casos dos incisos I e II’ criou uma limitação. Ou seja, só para o que está incluído nos incisos I e II do artigo 3º da Lei 10.833/2003, é que o valor do frete e da armazenagem pode servir para o cálculo de créditos por parte dos contribuintes”*.

XVII) Estende-se dizendo que: *“A questão é que, para o caso de revenda de bens, estão excluídos do inciso I em foco o álcool para fins carburantes (alínea “a” do inciso I do artigo 3º, c/c o inciso IV do §3º do artigo 1º da Lei 10.833/2003), a gasolina e suas correntes (exceto de aviação), o óleo diesel e suas correntes e o gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e de gás natural (alínea “b” do inciso I do artigo 3º, c/c o inciso I do §1º do artigo 2º da Lei 10.833/2003), de acordo com a nova redação dada pela Lei 10.865/2004 e vigente no 1º trimestre de 2007”*.

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

XIX) Concluiu que uma vez que os produtos citados no item XVII acima estão fora do campo da não-cumulatividade, as correspondentes despesas com frete e armazenagem não ensejam o direito a creditamento (e, nesta linha, reproduziu ementa da Solução de Consulta nº 212/2006, proferida pela Superintendência da Receita Federal - SRRF da 10ª Região Fiscal).

XX) Destaca que, porquanto, conforme informado pelo próprio contribuinte no curso do procedimento fiscal, as despesas com frete e armazenagem se referem aos combustíveis derivados de petróleo acima citados e a álcool para fins carburantes, o crédito sobre estas despesas foi totalmente glosado.

Volta-se, então, o Despacho Decisório para o exame do direito ao creditamento sobre despesas com aluguéis, no que se baseou, sobremaneira, nas conclusões do responsável pelo procedimento fiscal instaurado, o qual teceu as seguintes considerações:

XXI) No tocante ao contrato mantido com a Bansha SA: não autoriza a apuração de créditos em razão de a locadora ser domiciliada fora do Brasil (Uruguai), incidindo na vedação disposta no inciso I do parágrafo 3º do art. 3º da Lei 10.833/2003.

XXII) Com relação ao contrato mantido com o IPLEMG: o mesmo tem por objeto “imóvel destinado a escritório e situado no Edifício Lucas Lopes, Rua Dias Adorno, Belo Horizonte/MG, e que no cadastro da Receita Federal não consta nenhuma unidade ou estabelecimento da fiscalizada com funcionamento em dito endereço, deixando de atender ao requisito legal que impõe a utilização do imóvel locado nas atividades da empresa” e “ainda que o contrato firmado autorizasse a apuração de créditos, não foram apresentados quaisquer documentos relativos a pagamentos que deveriam ter sido realizados em janeiro, abril, junho e dezembro de 2007”.

XXIII) A respeito do contrato mantido com a empresa Minascopy Nacional Ltda: não dão direito a crédito, já que o contrato apresentado (062/2007), dispõe sobre o aluguel de equipamentos com material de consumo, e a lei não previu hipóteses de creditamento decorrentes de materiais de consumo.

XXIV) No que concerne ao contrato celebrado com a Helix Administração e Participação Ltda: tem por objeto a locação de terreno, ferindo o previsto no dispositivo legal que autoriza apuração de crédito decorrente de locação de “... prédios, máquinas e equipamentos...”. Ademais, não foi apresentado qualquer aditivo que determine os valores eventualmente devidos em janeiro a junho de 2007, impedindo a conferência dos valores apresentados, caso atendessem às disposições legais e, além disto, não foram apresentados os pagamentos dos meses de janeiro a março de 2007.

XXV) Quanto aos valores relativos ao “condomínio Edifício Lucas”: não puderam ter sua regularidade confirmada em razão da não apresentação de qualquer contrato de locação, fato este que impossibilita por completo a verificação da correção de quaisquer informações relativas à empresa, tampouco permite a convalidação de eventuais créditos demandados pela fiscalizada.

XXVI) Em relação à Damovo do Brasil SA: foi apresentado um contrato de prestação de serviço de assistência técnica, e não há previsão legal para apuração de créditos decorrentes da aquisição de serviços desta natureza.

XXVII) No que toca ao contrato celebrado com a Salemco Brasil Petróleo Ltda: não especifica que benfeitorias e instalações são objeto de locação, além do fato de que a locadora está inapta nos sistemas da Receita Federal. Não foram apresentados comprovantes de pagamentos dos meses de maio e agosto e há meses em que a empresa apresenta mero relatório gerencial cujos valores indicam pagamentos efetuados ao Banco Industrial do Brasil, sem permitir a indicação do beneficiário ou a causa de sua realização.

XXVIII) Não foram apresentados os seguintes comprovantes de pagamento:

|                               |                                             |
|-------------------------------|---------------------------------------------|
| Contrato:                     | Meses com pagamento incomprovado:           |
| CIA DE EMPREEND. DE SÃO PAULO | março, maio, junho e novembro de 2007       |
| FERREIRA PARTICIPAÇÕES LTDA   | março e maio de 2007                        |
| MEDEIROS & LOPES LTDA         | fevereiro, abril, agosto e dezembro de 2007 |
| JACAR DISTRIBUIDORA           | fevereiro de 2007                           |

XXIX) Não foi apresentado o contrato firmado com Gold Petróleo.

XXX) Com referência ao contrato celebrado com Digitro Tecnologia: diz respeito ao aluguel de hardware e software, além de assistência técnica, e não há previsão para o desconto de créditos com despesas desta natureza.

XXXI) Não foi apresentado contrato com o Posto Magalhães, mas apenas aditivos que não permitem identificar os elementos essenciais ao negócio jurídico e aferição de sua regularidade quanto ao creditamento das contribuições e os pagamentos que seriam relativos ao contrato não coincidem em valor, data e beneficiário do mesmo.

XXXII) Não foram apresentados contratos celebrado com Comercial Santa Rita, Ferreira & Filhos, R. Alex dos Santos ME, Damalc Ref. e Manutenção e Mega Energia Locação e Administração de Bens – o que impede a aferição da exatidão dos pretendidos créditos e motiva a sua glosa.

XXXIII) O contrato com Posto Esso Fortaleza foi celebrado com pessoa física, fato que impede apuração de créditos e, além disto, os pagamentos apresentados não correspondem aos dados do contrato e foram realizados a pessoa diversa da locadora.

XXXIV) A avença com a Contema diz respeito a “promessa de cessão de direitos e obrigações”, extrapolando o objeto do contrato de locação, fato que não possui previsão legal para a apuração de créditos, o mesmo se dando com o contrato celebrado com MSA Incorporação e Empreendimentos Imobiliários Ltda.

XXXV) Os pagamentos feitos em virtude do contrato com Auto Posto Aquidauana e Marcos Petrúcio de Vasconcelos foram efetuados a pessoa física, o que impede a apuração de créditos.

Em face do exposto, na proporção da receita submetida à incidência não-cumulativa (janeiro/2007: 0,60%; fevereiro/2007: 0,37%; e março/2007: 0,31%) foram admitidas as seguintes despesas com aluguéis: janeiro/2007: R\$ 111.339,38; fevereiro/2007: R\$ 101.504,10. Relativamente ao mês de março/2007, a glosa foi integral.

Na seqüência, a decisão administrativa passa a abordar a avaliação dos créditos com encargos de depreciação, o que inaugura reproduzindo a disposição contida no art. 3º, caput e incisos VI e VII, e §1º, III, da Lei nº 10.637/2002 e informa que foram indicados pelo requerente créditos referentes a rubrica em questão apenas para os meses de fevereiro e março de 2007.

XXXVI) Neste contexto, elucida que, uma vez que a informação inicialmente prestada pela empresa era insuficiente para a análise conclusiva do direito ao creditamento sobre encargos com depreciação, a empresa foi intimada a demonstrar os correspondentes cálculos (fls. 123/124), e que, apesar de a contribuinte em resposta ter encaminhado os documentos de fls. 191/214, ela foi novamente intimada a, dentre outros aspectos, prestar as seguintes informações: (i) quais bens foram objeto de depreciação; (ii) sua utilização na atividade da empresa; e (iii) a taxa de depreciação adotada (fls. 125/129), após o que a empresa informou *“que os bens objeto de depreciação são os relacionados em arquivo digital, que, neste processo, equivalem às planilhas de fls. 1.682/2.377” e que “a depreciação em foco foi decorrente de obras de adaptações necessárias ao exercício de suas atividades, não especificando, porém, a utilidade de cada bem, e não mencionando a taxa de depreciação utilizada”*.

XXXVII) Prosseguindo, explica que o art. 57, §7º, da Lei nº 4.506/64, autoriza a apuração de encargos de depreciação de bens de terceiros, desde que a contribuinte que os apure seja a mesma que vai suportá-los, mas que no caso vertente não teria sido demonstrado o atendimento deste requisito legal.

XXXVIII) Salieta também que *“A mesma norma determina que, no caso de construções e edificações, a quota de depreciação passa a ser dedutível a partir da conclusão da obra” e que “não é isso que se constata nas planilhas apresentadas, que contêm uma relação de materiais e serviços que podem ou não ter sido utilizados em obras de edificações, como podem simplesmente ter se destinado a pequenos reparos rotineiros”*.

Ainda quanto à depreciação, consigna o Despacho Decisório que:

XXXIX) *“a empresa informa que os valores estariam registrados na conta ‘benfeitorias em imóveis de terceiros’. No ano de 2007 não há conta contábil com essa denominação, tendo-se identificado duas contas com nomes similares (conta 32021014 – benfeitorias em propriedades de terceiros e conta 32021212, com o mesmo nome anterior)”*.

XL) *“somando-se os valores creditados no ano em ambas as contas, chega-se ao resultado de R\$ 664.282,78 ... valor bastante inferior ao informado pela empresa em sua memória de cálculo (fls. 161 a 168), que alcançou a importância de R\$ 3.607.749,77”*.

XLI) *“pode-se constatar nas planilhas de fls. 1682 a 2377 que a empresa considerou desta natureza eventuais despesas com aluguéis, fretes, investimentos, cessão de direitos, IPTU, licenças ambientais, dentre outras despesas cujas naturezas são incompatíveis com depreciação contábil”*.

Finalizando o tema aponta que *“as informações apresentadas pela empresa não foram suficientes e hábeis a demonstrar que os valores dos ‘encargos com depreciação de bens do ativo imobilizado’ constantes das planilhas de apuração do PIS por ela apresentadas estão em conformidade com a legislação vigente, fato*

que desautoriza a apuração de eventuais créditos sobre aqueles valores”. E conclui ter restado incomprovado o direito ao creditamento relacionado a rubrica de encargos de depreciação, razão pela qual os créditos apurados a esse título devem ser glosados em sua totalidade.

Adiante, o Despacho Decisório analisou os créditos sobre despesas com arrendamento mercantil (*leasing*), que foram totalmente admitidos no mês de janeiro de 2007, mas parcialmente acolhidos com relação aos meses de fevereiro e março de 2007. Os detalhes deste tópico não serão abordados em profundidade eis que, consoante se verá adiante, trata-se de aspecto não recorrido.

Em seguida, o Despacho Decisório passa a se pronunciar da seguinte forma acerca dos créditos de Satélite Distribuidora de Petróleo S/A (empresa sucedida pelo requerente):

XLII) Quanto aos meses de outubro a dezembro de 2006, os créditos foram objeto do processo administrativo nº 10469.720451/2010-01, razão pela qual são glosados integralmente no presente processo administrativo.

XLIII) Embora, relativamente aos créditos da sucedida atinentes ao mês de janeiro de 2007, o contribuinte não tenha apresentado memória de cálculos, mediante consulta ao DICON se verificaria que tais créditos foram calculados sobre despesas com fretes e armazenagem, e, assim, como a atividade desempenhada pela Satélite Distribuidora de Petróleo era a mesma da empresa fiscalizada (revenda de combustíveis), não há direito ao creditamento sobre despesas com fretes e armazenagens, tendo sido ressalvado, também, que “*considerando a atividade da empresa, não foi possível estabelecer a relação percentual entre a receita bruta total e a receita bruta não-cumulativa, essencial para a quantificação da base de cálculo dos créditos*”, que foram indeferidos, haja vista a disposição contida no art. 24, da IN SRF nº 600/2005 e na IN RFB nº 900/2008.

Por fim, o Despacho Decisório apresenta demonstrativos dos débitos da contribuição para o PIS/PASEP do 1º trimestre de 2007 sobre mercadorias para revenda, aluguéis, despesas com energia elétrica e leasing, sobre os quais foram aplicados os correspondentes percentuais citados no item XV acima, após o que, em vez de créditos a ressarcir, foram levantados saldos devedores a serem cobrados, razão pela qual, considerando as disposições encerradas no art. 170, do CTN, c/c o art. 74, caput, e §§1º, 2º, 5º e 7º, da Lei nº 9.430/96, decidiu: (i) não reconhecer o direito creditório da contribuição para PIS/PASEP do referido período de apuração; (ii) indeferir o PER objeto do presente processo administrativo; e (iii) não homologar a compensação alvo da DCOMP aqui tratada.

Devidamente cientificado do Despacho Decisório aos 26/12/2011, fl. 2462, o contribuinte, aos 25/01/2012, apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 2470/2498 na qual discorre sobre a sua tempestividade, apresenta síntese do processo e do objeto do recurso e se insurge contra as glosas efetivadas tecendo, em resumo, as seguintes considerações:

- Com relação ao PER nº 09300.28387.140308.1.5.10-6430:

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

Sobre a questão, fala que a Lei nº 9.990/99 (que alterou a dicção do art. 4º da Lei nº 9.718/98) e o art. 42, da Medida Provisória nº 2.158-35-01, modificou *“a natureza da sujeição passiva das refinarias, que passaram de ‘substitutas tributárias’ para ‘contribuintes diretos’ das contribuições, mas sujeitas a uma alíquota majorada. Já os distribuidores e comerciantes varejistas permaneceram na condição de contribuintes dos tributos, mas agora sujeitos à alíquota zero. É o que se convencionou chamar de regime monofásico ou de tributação concentrada”*.

Prossegue dizendo que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram para o PIS/PASEP e para a COFINS, respectivamente, regime de tributação não-cumulativo, em que *“os contribuintes podem descontar créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados à atividade do valor das contribuições apurado, mas mantiveram as receitas decorrentes da venda de produtos descritos na Lei nº 9.990/00 (gasolinas e óleo combustível) na sistemática da cumulatividade”*.

Expõe que a Lei nº 10.865/2004 *“alterou a redação do art. 1º, §3º, IV, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 para afastar do regime da não-cumulatividade apenas as receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes, de modo que as receitas dos demais produtos sujeitos ao regime monofásico passaram a se sujeitar concomitantemente à sistemática da não-cumulatividade”*. Sobre a questão, transcreveu a disposição contida no art. 8º, VII, e no art. 1º, §3º, IV, da Lei nº 10.637/2002. Neste contexto, diz que, após a edição da Lei nº 10.865/2004, teria passado a apurar, sob o regime monofásico, a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS tanto pela sistemática cumulativa quanto pela não-cumulativa: a primeira sistemática, em relação às receitas auferidas com a venda de álcool para fins carburantes, e a segunda, no tocante às receitas advindas da venda dos demais combustíveis, tais como gasolina e óleo diesel.

Aduz que a questão apresentada a esta Turma diz respeito aos efeitos das sucessivas alterações legislativas acima, as quais, segundo o Despacho Decisório, apenas implantaram o sistema não-cumulativo das operações com derivados de petróleo em relação às refinarias, enquanto os revendedores destes produtos permaneceram submetidos às mesmas regras anteriores (alíquota zero sobre a

receita de venda de produtos derivados de petróleo, sem direito a crédito) – circunstância com a qual não concorda.

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

Exibe entendimento doutrinário que aborda à permanência dos distribuidores, atacadistas e varejistas como contribuintes da contribuição para o PIS/PASEP, após o que afirma que se equivocou o “auditor fiscal, portanto, ao confundir ‘não sujeição ao recolhimento do tributo’ com ‘não sujeição ao próprio tributo’. De fato, os distribuidores de gasolina e óleo combustível ficaram desobrigados do recolhimento do PIS e da COFINS porque o cálculo do aspecto quantitativo da obrigação tributária (base de cálculo x alíquota) dará sempre igual a zero. Isso não significa, entretanto, que deixaram de ostentar a condição de contribuintes, até mesmo porque, se a dispensa do pagamento do tributo implicasse necessariamente na descaracterização da qualificação de contribuinte do tributo, como ficaria a caracterização de um contribuinte quando fosse editada uma norma concedendo remissão do crédito tributário?”.

Em seguida, indaga: “se de fato o distribuidor ou outrem que aufera receita sujeita à alíquota zero no âmbito do regime monofásico deixe de ser considerado contribuinte por esta razão, qual o motivo então para se exigir que ele informe na DACON, na Ficha 07B – Linha 09 e 17B – Linha 09 o montante das receitas auferidas nessa condição?”.

Finaliza o aspecto enfocado afirmando que “Não há como se admitir, portanto, qualquer interpretação que induza que a desoneração tributária descaracterizaria a condição de sujeito passivo das contribuições, até mesmo porque o que o regime monofásico estabelece é uma mera antecipação da carga fiscal de PIS e de COFINS que seriam devidos em cada uma das cadeias de faturamento da mercadoria, o que reforça, inclusive sob a ótica econômica, o incontestado direito ao crédito sobre insumos empregados nessas fases e arcados pela Manifestante”.

b) Reputando comprovado que seria sujeito passivo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação às receitas de vendas de gasolina e de óleo diesel, passa a discorrer sobre a sujeição destas receitas a um regime híbrido (monofásico e não-cumulativo).

Nesta linha, reproduz, da Lei nº 10.637/2002, a redação original do art. 8º, VII, “a”, bem como do art. 1º, §3º, IV - que estabelecia não integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP as receitas “de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à

*incidência monofásica da contribuição”, e transcreveu a nova redação deste §3º, IV, que passou a determinar a exclusão da base de cálculo desta contribuição apenas das receitas de “de venda de álcool para fins carburantes”.*

Socorre-se, novamente, de opinião doutrinária segundo a qual as receitas aqui analisadas estariam sujeitas ao regime monofásico e, concomitantemente, à sistemática não-cumulativa – e diz que a própria Receita Federal teria chancelado este entendimento nas Soluções de Consulta nº 27, de 26/01/2007, e 286, de 27/08/2004, cujas ementas vazou. Para corroborar suas alegações, transcreve orientação que diz ter colhido do sítio eletrônico da RFB, segundo a qual “*As pessoas jurídicas submetidas à incidência não-cumulativa integram a essa incidência as receitas obtidas nas vendas de bens submetidos a alíquotas diferenciadas, excetuadas as receitas de venda de álcool para fins carburantes, expressamente excluídas da incidência não-cumulativa*”.

Sustenta que a inclusão de uma parte das receitas na não-cumulatividade (gasolina e óleo diesel) e a exclusão de outra (álcool para fins carburantes) se teria dado em razão do objeto da operação de venda - e não do sujeito passivo que a realiza -; assim sendo, não caberia ao aplicador da lei, especialmente para restringir o seu campo de aplicação a um contribuinte específico (sujeito), modificar o critério objetivo eleito pelo legislador, até mesmo porque, tratando-se de regra de exceção à sistemática não-cumulativa de incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a melhor interpretação deve ser restritiva, sob pena de prejuízo do próprio direito que se pretende tutelar.

Articula que “*Se o legislador quisesse limitar não só o produto (álcool para fins carburantes) como o sujeito também, deveria ter feito menção expressa a essa situação na própria regra de exceção. Como não o fez, a interpretação dada é completamente equivocada porque vai além dos limites da legalidade*” e acresce que “*a partir da edição da Lei nº 10.865/04 somente o álcool para fins carburantes permaneceu na sistemática cumulativa, sendo que a gasolina e o óleo diesel ingressaram na sistemática não-cumulativa, não importando a qualidade do contribuinte envolvido na operação de venda (fabricante, importador, distribuidor ou varejista)*”, diante do que postulou a revisão dos percentuais das receitas não-cumulativas em relação às totais levantadas pela Fiscalização, aos moldes da tabela que o manifestante apresenta na décima terceira lauda do recurso.

Salienta que “*a maior parte da divergência entre os valores encontrados pela fiscalização e aqueles declarados pela Manifestante não residem no montante dos créditos apropriados, mas sim no cálculo dos créditos a aproveitar. Assim, por exemplo, considerando um crédito comum apurado em janeiro de 2007 no montante de R\$ 10 mil, a fiscalização somente acatou o equivalente a R\$ 60,00 (resultado da multiplicação de R\$ 10.000 por 0,60%), quando o correto seria acatar o correspondente a R\$ 9.527,00 (resultado da multiplicação de R\$ 10.000 por 95,27%)*”.

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

c) Passa a defender seu suposto direito ao creditamento sobre despesas com frete e armazenagem dizendo que *“o crédito não acatado pelo auditor fiscal é decorrente do custeio de frete suportado pela Manifestante nas operações de venda dos produtos, consoante prescreve o art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/03”*.

Neste sentido, argui que o Despacho Decisório, num esforço interpretativo enorme, mas equivocado, defende a existência de um terceiro (pretenso e equivocado) regime de tributação, que não seria “cumulativo”, tampouco “não cumulativo”, mas “monofásico”, confundindo, em sua visão, uma técnica de apuração e recolhimento (concentrada ou monofásica) com regime de tributação. Neste contexto, afirma que *“Desconsiderando essa diferença, sustenta o auditor prolator do despacho decisório atacado que ‘o legislador, ao introduzir no inciso IX acima transcrito o trecho ‘nos casos dos incisos I e II’, criou uma limitação. Ou seja, só para o que está incluído nos incisos I e II do artigo 3º da Lei 10.833/2003, é que o valor do frete e da armazenagem pode servir para o cálculo de créditos por parte dos contribuintes. A questão é que, para o caso de revenda de bens, estão excluídos do inciso I em foco (...) a gasolina e suas correntes (exceto de aviação). (...) Essa linha de raciocínio vai ao encontro da regra legal já aqui comentada de que os créditos são apurados exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à incidência não cumulativa da Cofins (sic)”*.

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

Pontua que **“Prova do direito ao crédito dos distribuidores**, atacadistas e varejistas de gasolina e de óleo combustível **foi a tentativa legislativa de acabar esse direito** creditício com a vedação prevista nas Medidas Provisórias nº 413/08 e 451/08. Todavia, *“Felizmente, tal vedação foi retirada da versão final das leis nº 11.727/08 e nº 11.945/08, de conversão de ambas as MP’s, remanescendo líquido e certo o direito dos distribuidores, atacadistas e varejistas de produtos monofásicos de se creditarem nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003”*, sendo que *“O mais importante disso, entretanto, foi demonstrar que o direito ao crédito desses contribuintes existe e não pode ser negado pela*

*Receita Federal, pois se não existisse, qual a razão de se tentar acabá-lo via alteração legislativa por duas vezes frustradas?”.*

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

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

*Ressalta, no entanto, que as vedações voltadas exclusivamente aos bens monofasiados fazem todo o sentido, “uma vez que, tanto numa como em outra sistemática, a tributação das contribuições é concentrada em elo da cadeia que não o do revendedor” e “Assim, se as receitas decorrentes da revenda desses produtos não são oneradas pelas contribuições, justo que os valores pagos por sua aquisição não ensejem desconto de créditos. Até porque, o mecanismo de débito e de crédito foi adotado pelo legislador para viabilizar o princípio da não-cumulatividade e evitar a incidência em cascata dos tributos. Todavia, pretender estender essas vedações aos custos, despesas e encargos relacionados a tais despesas seria extrapolar os limites da lei, em clara interpretação extra legem, baseado no simplório argumento de que ‘o acessório segue o principal’, destituído de fundamento, seja legal, seja teórico”.*

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

d) Sob outro enfoque, sustenta que seu direito à apuração de créditos sobre despesas com frete e armazenagem estaria também amparado no seu enquadramento enquanto insumo no exercício da atividade de distribuição da manifestante, na qual pratica peculiar processo produtivo que modifica e aperfeiçoa a gasolina tipo A, misturada, num certo percentual sobre a solução total, ao álcool anidro para obtenção da gasolina tipo C, finalmente distribuída com contagem própria exigida para o consumo (art. 9º, da Lei nº 8.723/2003, que trata da redução de emissão de poluentes para veículos automotores, o que impede a revenda da gasolina em sua forma pura (do tipo A).

Neste arcabouço, alega que todo o processo produtivo acima qualifica a recorrente não como mera comerciante revendedora de combustíveis, mas como uma empresa que desenvolve verdadeiro e típico processo de beneficiamento de gasolina, aos moldes previstos no art. 4º, II, do Regulamento de Impostos Industrializados e, neste contexto, a gasolina tipo C seria um produto industrializado, à maneira definida no art. 3º deste Regulamento, circunstância que credenciaria a defendente a enquadrar suas despesas com armazenagem e com frete como incontestes insumos industriais, os quais permitem o direito ao crédito relativo à contribuição para o PIS e à COFINS, na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que versam sobre bens e serviços utilizados como insumos (a respeito do conceito de insumos, reporta-se a excertos doutrinários diversos).

Ventila que *“estudando a noção e a abrangência que o legislador pretendeu dar ao conceito de insumo, em conjunto com a essência da não-cumulatividade imposta também às referidas contribuições, conclui-se que a mens legislatoris centrou-se em tudo aquilo que representasse custos e despesas na consecução da atividade social da pessoa jurídica”*. Aduz, em adição, que seria equivocado o entendimento de que o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, seria o mesmo do IPI, o teria sido rechaçado inclusive na própria via administrativa, o que pretende demonstrar com decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no processo administrativo nº 11065.101271/2006-47.

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

e) Quanto às glosas de custos/despesas com aluguéis, alega que a decisão administrativa não se deu contra o seu direito, em si, de se creditar dos valores de aluguéis de máquinas, prédios e equipamentos pagos, mas sim por conta de meras questões formais de comprovação destes custos/despesas.

A partir deste enfoque inicial, passa o sujeito passivo a assim comentar a respeito das mencionadas glosas:

Com relação ao **contrato de aluguel celebrado com a IPLEMG**: “em 2008, ou seja, em momento posterior ao período ora fiscalizado, a Manifestante transferiu seu escritório em Belo Horizonte da Rua Dias Adorno (endereço constante do contrato de locação em tela) para a Av. Raja Gabaglia (atual endereço constante dos cadastros da RFB), consoante se infere do CNPJ da época e do alvará da Prefeitura ora acostados aos autos”;

Quanto aos **créditos decorrentes do contrato mantido com a MINASCOPY NACIONAL LTDA**: afirma que a forma de cálculo do aluguel do equipamento não desnatura o próprio negócio jurídico, que indubitavelmente corresponde a um aluguel de equipamento, fazendo a manifestante jus ao creditamento com fulcro no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

No que tange ao **contrato firmado com a SALEMCO BRASIL PETRÓLEO LTDA**: “de fato, hoje a locadora está com seu CNPJ irregular por dificuldades financeiras por que passou desde a época do contrato. Tanto isso é verdade que o referido imóvel locado à Manifestante foi posteriormente dado em pagamento a um dos credores, o Banco Industrial, com o qual a Manifestante celebrou contrato de locação e ao qual passou a pagar os valores dos aluguéis, tal qual se depreende do conjunto documental 06 ora apresentado”;

No tocante aos **contratos firmados com CIA DE EMPREENDIMENTOS DE SÃO PAULO, FERREIRA PARTICIPAÇÕES LTDA, MEDEIROS & LOPES LTDA, JACAR DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO e GOLD PETRÓLEO**: diz que os “créditos não foram acatados originariamente pelo auditor tão-somente sob a alegação de falta de comprovação dos pagamentos realizados” e que “a Manifestante não juntou os documentos referidos por ocasião da intimação fiscal pois a documentação apresentada naquela momento foi meramente exemplificativa” e esclarece que a empresa **GOLD PETRÓLEO** pertence ao mesmo proprietário da empresa JACAR DISTRIBUIDORA, motivo pelo qual alguns aluguéis foram pagos diretamente àquela empresa. “Diante disto, requer a apresentação dos documentos complementares anexos (**conjunto documental 07**), pugnando desde já pela concessão de prazo para a juntada de outros documentos que porventura venha a encontrar posteriormente e entenda pertinente à comprovação de seu direito creditório”;

No que se refere ao **contrato firmado com a DIGITRO TECNOLOGIA**: assevera não entender a razão pela qual o crédito foi glosado, pois a RFB expressamente autoriza tais créditos, consoante Solução de Consulta nº 43, de 26/01/2010, cuja ementa reproduziu;

Em referência ao **contrato firmado com o POSTO MAGALHÃES**: fala que apresenta contrato e comprovantes de pagamento (conjunto documental 08);

No que concerne aos créditos decorrentes dos **contratos firmados com COMERCIAL SANTA RITA, R. ALEX DOS SANTOS ME, DALMAC REF. E MANUTENÇÃO e MEGA ENERGIA LOCAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO DE BENS**, não

acolhidos em virtude da não apresentação dos contratos, afiança que junta todos os contratos e comprovantes de pagamentos;

Relativamente aos **contratos firmados com CONTEMA e AMS INCORPORAÇÃO E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA**, aduz que razões não há por que glosar os respectivos créditos, pois a cessão de direitos e obrigações referidas nos citados contratos seriam meros acessórios da locação de imóvel firmada, não havendo extrapolação do objeto da locação, mas apenas esclarecimento de que o imóvel engloba todos os seus acessórios;

Em conclusão, argui o contribuinte que *“uma vez apresentada a documentação faltante referida pelo agente fiscal, impõe-se a revisão dos valores encontrados pelo auditor fiscal e discriminados na Tabela 2 de seu despacho Decisório, para se adequar ao percentual de rateio calculado conforme as novas tabelas elaboradas e transcritas pela contribuinte nesta peça impugnatória(...)”*.

f) Na sequência, passa o manifestante a abordar a glosa dos encargos com depreciação.

Quanto ao tema, aduz, primeiramente, que, para manter os postos de combustíveis com sua bandeira, faz uma série de investimentos de ordem estrutural, assumindo a obrigação e o encargo da realização de obras em imóveis de terceiros, com os quais mantém relação comercial; logo, as despesas/encargos enfocados seriam necessários à manutenção e ao incremento de sua atividade econômica, estando os correspondentes créditos com depreciação amparados pelos arts. 3º, VII e §1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disto, assegura que, quando o auditor fiscal relata que as planilhas apresentadas *“contém uma relação de materiais e serviços que podem ou não ter sido utilizados em obras de edificações, como podem simplesmente ter se destinado a pequenos reparos rotineiros”*, tenta na verdade *“presumir a ocorrência de uma situação que não guarda relação com a realidade, sem norma legal que o permita, conduta totalmente inaceitável, especialmente porque está vinculado ao princípio da legalidade”*. E, sobre isto, desfecha a manifestante: *“Não pode o agente fiscal simplesmente alegar que os materiais ‘poderiam ou não’ ter sido utilizados em obras. Como se vê, sequer ele tem certeza da utilização dos materiais em ‘pequenos reparos rotineiros’. E ainda que tivesse certeza desse uso não depreciável, caberia a ele, agente fiscal, detalhar os materiais que supostamente não teriam sido utilizados em obras de edificações de modo a comprovar suas conclusões”*.

A respeito da questão continua afirmando que *“De fato, a simples contabilização da depreciação pela Manifestante não se reveste de presunção absoluta, podendo ser descaracterizada pela fiscalização. Para tanto, porém, o ônus de prova deve recair sobre o auditor fiscal atuante e jamais sobre o contribuinte”*.

Adiante, reporta-se o recorrente ao conjunto documental 11 que, na sua perspectiva, comprovaria a realização de obras em imóveis, sejam próprios ou de

terceiros, cujos custos foram por ele assumidos, e, assim, estaria autorizado a se creditar da correspondente depreciação.

Afirma ter indicado, no conjunto documental 12, os índices que empregou como taxas de depreciação.

Em seguida, critica a diferença, no ano de 2007, apontada no Despacho Decisório em relação a soma das contas de número 32021212 e 32021014, no valor de R\$ 664.282,78, e o montante embutido na memória de cálculo apresentada, correspondente a R\$ 3.607.749,77, pois não seria possível identificar como o auditor atingiu aquela importância, sendo ***“nula de pleno direito a autuação quanto esta parte por impossibilitar o direito da ampla defesa da Manifestante”***, ainda mais quando *“a Manifestante demonstra que o valor de R\$ 3.607.749,77 indicado na planilha de Memória de Cálculo do Pis e Cofins 2007, já presente nos autos, é parte da depreciação lançada no ano de 2007 sujeita a créditos, conforme entendimento da companhia e da RFB, colocando-se à disposição para apresentar todo e qualquer documento que comprove estas afirmações”*.

Encerrando esta questão, diz que o cálculo dos créditos sobre encargos de depreciação deve se adequar ao percentual de rateios por ele calculados.

g) Firma sua renúncia expressa ao direito de discutir a glosa de parte dos créditos com despesas de arrendamento mercantil e solicita que sejam desmembrados *“tais valores do montante total dos crédito não homologado para que a Manifestante possa efetuar sua quitação”*.

- Em referência ao PER nº 20382.47165.170407.1.1.10-6606:

a) Inicia sua explanação discorrendo a respeito dos créditos da sucedida (Satélite Distribuidora) objeto do PER acima identificado.

Neste diapasão, sustenta que o agente fiscal sequer analisou a natureza dos créditos em destaque, afirmando que *“despesas com armazenagem e frete de vendas em empresas distribuidoras de combustíveis não dão direito à apuração de créditos de PIS e COFINS”*.

Diz que *“o fundamento do fiscal para indeferir o referido PER e, conseqüentemente, não homologar a compensação apresentada foi a vedação à Manifestante de apurar créditos de frete e armazenagem, já exaustivamente debatidos (...)”*.

Por fim, pugna pelo reconhecimento da nulidade do Despacho Decisório neste ponto e, se superada, reitera os argumentos já deduzidos anteriormente, especialmente quanto a regularidade dos créditos de frete e armazenagem apropriados.

b) Defende que, ao se referir a créditos da contribuição para o PIS e da COFINS do 4º trimestre de 2006, que em realidade são objeto dos processos administrativos

nº 10469.720451/2010-01 e 10469.720452/2010-48, o agente fiscal teria perpetrado irregularidades.

Quanto à questão argui que não entende o porquê de ter havido supradita glosa, *“uma vez que o que o auditor diz ter glosado, na verdade não causou nenhum impacto no crédito pleiteados nos PER’s ora sob análise porque os números deste período da empresa Satélite tiveram seus pedidos solicitados pelo CNPJ da própria Satélite (sucédida), repita-se, sem qualquer relação com os créditos, PER’s e DCOMP’s ora sob análise”*.

Em face das razões expostas, pleiteia o reconhecimento da nulidade do Despacho Decisório, que tratou de questão alheia a seu âmbito de abrangência, incorrendo, segundo seu entendimento, *“em clara violação ao princípio do devido processo legal e seus efeitos daí decorrentes”*.

Ao final, conclui sua exposição requerendo:

i) *“o desmembramento dos valores dos créditos glosados correspondentes às despesas de arrendamento mercantil (leasing) do montante total do PER nº 09300.28387.140308.1.5.10.6430 e da DCOMP nº 10084.73161.140308.1.7.10.0552”*, para que seja providenciada sua quitação;

ii) o reconhecimento da nulidade do Despacho Decisório;

iii) desmembrado e quitado o crédito tributário e restando demonstrado o direito creditício em seu favor, objeto dos PER aqui tratados, seja reconhecida a homologação total das DCOMP objeto dos presentes autos; e iv) a produção de todos os meios de prova em Direito admitidos, notadamente a juntada posterior de documentos e a realização de perícia, esta última apenas se necessária.

Diante das alegações formuladas e do conjunto documental trazido aos autos, o processo foi encaminhado à DRF de origem<sup>1</sup>, por proposta do relator à época designado, para que fossem esclarecidas junto ao contribuinte questões relacionadas a despesas de aluguéis e encargos de depreciação. Neste sentido, foi solicitado à Unidade de origem que intimasse o contribuinte a apresentar documentos e informações adicionais, com vistas a verificar o seu eventual direito ao creditamento da contribuição para o PIS/PASEP não cumulativo relativo às despesas com aluguéis e com depreciação indicadas nos demonstrativos de fls. 2.964/3.068, inclusive com relação a imóveis de terceiros.

As providências requeridas foram efetivadas, tendo a fiscalização, após intimar a empresa a apresentar os documentos julgados necessários e realizar os exames que entendeu cabíveis, expedido o Termo de Informação Fiscal acostado às fls. 3283/3294 dos autos.

No referido termo, encontram-se detalhadas as solicitações feitas ao interessado e descritas as circunstâncias que indicam, no que concerne aos contratos de locação, o atendimento apenas parcial das demandas fiscais, matéria que será tratada a seguir, no voto, quando da abordagem do tópico relativo aos créditos

sobre despesas com aluguéis, enquanto que, no tocante às despesas com depreciação, consta o seguinte desfecho:

*“Sendo assim, o total das despesas com depreciação aceitas par ao mês de fevereiro importou no montante de R\$ 66.176,13 (sessenta e seis mil, cento e setenta e seis reais e treze centavos) e para o mês de março, importou no montante de R\$ 67.552,56 (sessenta e sete mil, quinhentos e cinquenta e dois reais e cinquenta e seis centavos). Esses valores mensais estão informados na coluna de título "Valor da Depreciação Real (informação do Auditor conforme a documentação apresentada)”.*

Tendo sido cientificado do resultado da diligência requestada, o interessado, por meio do arrazoadado de fls. 3302/3305, apresentou suas contrarrazões formulando, em síntese, as seguintes contestações:

a) Citando as Leis 10.637/02 e 10.833/03 e transcrevendo ementa de julgado do STJ, afirma que *“os serviços realizados, embora tenha (sic) sido executados em propriedade de terceiros, estão diretamente atrelados ao cumprimento do objeto social da distribuidora ora Manifestante, tratando-se de uma forma de fidelizar seus clientes por meio da execução de todos os serviços necessários ao regular funcionamento do posto varejista, seja através das instalações elétricas, pinturas ou por meio de aplicações de adesivos, com a contrapartida do posto adquirir exclusivamente os combustíveis da ALE”.*

b) Diz ainda que *“a realização dos referidos serviços em propriedade de terceiros são essenciais para que a ora Manifestante cumpra com seu objeto social, que é a comercialização de combustíveis, o que, por conseguinte, é suficiente para caracterizar a aquisição de tal bem como insumo, à luz do entendimento firmado pela Corte Superior no REsp nº 1.221.170/PR”.*

Ao final, requer o reconhecimento integral do crédito pleiteado e a homologação da compensação efetuada em sua totalidade.

É o que importa relatar.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 (DRJ) julgou a Manifestação de Inconformidade procedente em parte, não reconhecendo o direito creditório, conforme Acórdão nº 104-002.263, da 2ª Turma, proferido com a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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

A partir de 1º de agosto de 2004, as receitas decorrentes da venda de combustíveis derivados de petróleo (o que inclui a gasolina, exceto gasolina de aviação, e o óleo diesel), produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica, estão, em regra, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

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

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

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

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

ALUGUÉIS DE PRÉDIOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. COMPROVAÇÃO. CREDITAMENTO. RECONHECIMENTO.

É reconhecido à contribuinte o direito ao creditamento em relação a despesas de aluguéis, que comprovadamente incorreu, alusivas a prédios utilizados nas atividades da empresa.

EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. PROVA DA ASSUNÇÃO DO ÔNUS. CREDITAMENTO.

É reconhecido à contribuinte o direito ao creditamento relativo a encargos de depreciação, cujo ônus comprovadamente assumiu, relativos a edificações e a benfeitorias realizadas em imóveis utilizados nas atividades da empresa.

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

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

SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. DÉBITO SUPERIOR AO CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Improcedente o pedido de ressarcimento a título da contribuição para o PIS/PASEP na sistemática não-cumulativa quando o valor total do débito desta

contribuição em determinado período é superior ao crédito apurado no mesmo período em favor do sujeito passivo.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não especificamente contestada é reputada como incontroversa e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

**Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**

**Direito Creditório Não Reconhecido**

Cientificada do julgamento, a recorrente apresentou recurso voluntário em 30/12/2020, requerendo o total provimento do crédito pleiteado pelos PER/DCOMP nº 20382.47165.170407.1.1.10-6606 e nº 09300.28387.140308.1.5.10-6430, homologando-os em sua integralidade, ainda que tenha se restringido a discutir o direito relativo às despesas de frete e armazenagem, alegando, em síntese, que a decisão de piso alargou a vedação legal ao crédito referente à compra de combustíveis para revenda, para abarcar o crédito dos gastos com armazenagem e frete para transporte desses combustíveis.

É o relatório.

**VOTO**

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

**1. Da competência para julgamento**

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

**2. Do conhecimento**

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

**3. Mérito**

Conforme destacado no relatório, trata-se de PER/DCOMP não homologados pela fiscalização em razão de ausência de certeza e liquidez quanto às despesas relativas a aluguéis, despesas de depreciação, de arrendamento mercantil (leasing) e por suposta vedação legal ao crédito de armazenagem e frete nas vendas dos produtos sujeitos à tributação monofásica de PIS/COFINS (no caso, gasolina, óleo diesel e álcool).

Tendo em vista que o recurso voluntário não tratou de todas as questões mencionadas, a presente análise deve focar apenas na matéria recorrida, qual seja, a possibilidade de creditamento sobre frete e armazenagem. Registra-se que a matéria não especificamente contestada é reputada como incontroversa.

O inciso IX do art. 3º, c/c o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, reconhece, em abstrato, o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referente a despesas de frete e armazenagem em operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas o restringe aos casos dos incisos I e II, nos seguintes termos:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Como o presente caso não trata do inciso II (insumos), por refletir mera operação de revenda de combustíveis, devemos observar o que dispõe o inciso I, como condição para a fruição do crédito:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei 10.865/2004)

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

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

Em sua defesa, a recorrente alega como razões para reforma do acórdão da DRJ que:

a) Uma coisa é o crédito decorrente das compras de combustíveis para revenda, cujo crédito é expressamente vedado na legislação; outra coisa é o crédito decorrente do gasto com armazenagem e frete para transporte desses combustíveis. Esse último crédito, ressalte-se, não foi vedado pela lei e não há razão para negar o direito a seu aproveitamento. São hipóteses de creditamento distintas e autônomas e o fato de o inciso IX fazer simples referência aos incisos I e II não significa que haja entre eles relação de dependência;

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

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

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (...)

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

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

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

d) A própria Receita Federal, no art. 21, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 600/2005, vigente à época dos creditamentos em tela, reconhece o direito ao crédito de despesas vinculadas aos produtos monofásicos ao se referir à forma de aproveitamento dos *"créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (...)* decorrentes de (...) II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência";

e) O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 reforça esse direito ao crédito dos custos vinculados às vendas sob alíquota zero ao prever que *"as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações"*. Quanto a esse dispositivo, ressalte-se que, embora algumas decisões mais antigas do ST.1 tenham restringido a aplicação desse dispositivo legal apenas às pessoas jurídicas submetidas ao Reporto, tal entendimento jurisprudencial foi superado e modificado pelo STJ consoante se depreende dos arestos prolatados nos julgamentos do REsp 1.267.003/RS e do REsp 1.440.298/RS;

f) As Soluções de Consulta nº 351/2007 (9ª Região Fiscal), nº 52/2011 (8ª Região Fiscal), e nº 244/2010 (8ª Região Fiscal) reconhecem que, apesar da aplicação da alíquota zero, assegura-se o direito ao crédito apurado nos termos do inciso IX (frete e armazenagem) quando se estiver diante de tributação pela sistemática

não-cumulativa da COFINS sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada;

g) Prova ainda do direito dos distribuidores de gasolina e óleo combustível ao referido crédito foi a tentativa legislativa de acabar com esse direito creditício pelas Medidas Provisórias nº 413/08 e nº 451/08, cuja restrição não foi mantida na lei de conversão, conforme inclusive reconhecido pelas Soluções de Consulta nº 52/2011 (8ª Região Fiscal) e nº 244/2010 (8ª Região Fiscal);

h) Em setembro/2016, no julgamento dos casos da NATURA (**Acórdão nº 9303-004.310**) – **Conjunto Documental 02** -, e da PROFARMA (**Acórdão nº 9303-004.311**) – **Conjunto Documental 03** -, a Câmara Superior do CARF, dirimindo divergências entre as Turmas, firmou seu entendimento em sentido favorável aos fundamentos defendidos pela Recorrente para reconhecer que:

*“O distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico (...) não pode descontar créditos sobre os custos de aquisição vinculados aos referidos produtos, mas como está sujeito ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003”.*

i) Em acórdão também da Câmara Superior do CARF, proferido em 17/10/2018, tombado sob o nº 9303-007.500 (**Conjunto Documental 04**), a instância máxima da esfera administrativa novamente reconheceu, a possibilidade do contribuinte se creditar das despesas com frete e armazenagem sob a égide da alíquota zero, e desta vez especificamente para distribuidora de combustíveis, o que demonstra um entendimento favorável inegavelmente sedimentado pelo referido órgão administrativo.

Pois bem. Passo a analisar em separado os argumentos atinentes aos créditos calculados em relação ao frete na revenda e à armazenagem de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica, valendo-me, com a devida vênia, do entendimento unânime proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-015.967, de 12 de setembro de 2024, proferido com a seguinte ementa:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**

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

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei

nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadorias, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), por inexistir para tal despesa a restrição relativa aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I. (Solução de Consulta Cosit nº 66/2021).

### 3.1. Frete na revenda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica

O inciso I, do art. 3º da Lei 10.833/2003, retrotranscrito, como se percebe claramente, não trata de um direito irrestrito ao crédito, mas de direito de crédito que comporta exceções. E, ao remeter ao inciso I, o inciso IX do art. 3º inclui todo o conteúdo deste inciso, inclusive as exceções previstas no § 1º do art. 2º da mesma Lei 10.833/2003, que abrange, entre outros, combustíveis tributados conforme a Lei nº 9.718/98:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS, aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6%.

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

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004).

Dessa forma, conforme o disposto nos artigos 3º, I e IX, combinados com o inciso I do § 1º do art. 2º, a venda de combustíveis não gera créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. O direito ao crédito relacionado a fretes na operação de revenda está vinculado ao inciso I, sendo indevido para combustíveis tributados na forma da Lei nº 9.718/98.

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

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

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

Desta forma, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 estabelece que a pessoa jurídica poderá descontar créditos relativos a despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nos casos previstos nos incisos I e II, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

Entretanto, as alíneas "a" e "b" do inciso I determinam que não geram crédito as operações de aquisição de combustíveis para revenda.

Portanto, embora o inciso IX do art. 3º inicialmente reconheça o direito ao crédito referente a despesas de frete e armazenagem, tal direito é restrito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º, excluindo as revendas de combustíveis tributados pela Lei 10.147/2000.

Cabe observar que, se fosse intenção do legislador autorizar o crédito para todas as operações de venda, bastaria que o texto não fizesse a restrição “nos casos dos incisos I e II”. A redação do dispositivo, ao incluir essa limitação, restringe o direito ao crédito somente para determinadas operações.

Acrescente-se a interpretação da Cosit na Solução de Divergência nº 2/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

**b) é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.**

Cumpra trazer à colação os fundamentos daquela Solução de Divergência no tocante às remissões contidas no inciso IX:

10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “**nos casos dos incisos I e II**” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.

11. E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do caput do citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, nada mais plausível que considerar que ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, a Lei mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Consequentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

**12. Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelos incisos I e II do caput do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.**

Esta impossibilidade de tomada de créditos foi reiterada pela Receita Federal na Solução de Consulta COSIT nº 66/2021, conforme colhe-se dos seus fundamentos:

24. No que diz respeito ao frete na operação de venda, permanece indene a conclusão da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, no sentido da **impossibilidade de desconto de crédito em relação a frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada**, conforme argumentado no item 20.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Tema Repetitivo 1.093, já pacificou o entendimento de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações de tributação monofásica, como no caso dos combustíveis, e que não há direito a crédito sobre essas operações. Nesse sentido, o STJ decidiu que a Lei 11.033/2004, ao permitir a manutenção de créditos em algumas situações, não alterou a vedação de créditos para bens sujeitos à tributação monofásica, tendo sido fixadas as seguintes teses:

1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).
2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.
3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.
4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem-lhe gerar créditos.
5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo

de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

Assim, conclui-se que a legislação vigente não permite a tomada de créditos do PIS/PASEP e da COFINS sobre despesas com frete incorridas nas operações de revenda de combustíveis, conforme determinado pelos artigos 3º, I e IX, da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003.

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

### **3.2. Armazenagem de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica**

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

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

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas pela pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa e revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada pode descontar créditos em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, exceto em relação à aquisição dos produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda, à aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos à revenda, à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível, ao frete na operação de revenda dos produtos monofásicos e a outras hipóteses que porventura mostrarem-se incompatíveis ou vedadas pela legislação. **Pode, inclusive, descontar créditos em relação à armazenagem dos produtos monofásicos adquiridos para revenda.**

Os créditos vinculados à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada (tributados com alíquota zero) e calculados em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não a aquisição para revenda desses produtos, podem ser compensados com outros tributos ou ressarcidos ao final de cada trimestre do ano-calendário.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE AGOSTO DE 2014 E À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 JANEIRO DE 2017.

REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.637, art. 2º, § 1º e art. 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, art. 3º e art. 15, II, art. 37; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 181.

Cumpra trazer à colação os fundamentos daquela Solução de Divergência no tocante à matéria ora sob análise:

21. Observe-se que, com o advento da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, a armazenagem de mercadorias aparece em inciso diferente do frete na operação de venda. Além disso, determina a Instrução Normativa que a restrição aplicada de o crédito ser concedido “nos casos dos incisos I e II” somente se aplica ao frete. Transcreve-se o art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019:

#### Subseção IV Das Demais Hipóteses de Créditos Básicos

Art. 181. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos a:

I - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IX, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17, e § 1º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 18, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

II - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IV, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IV, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

III - contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 169 e 171, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003,

art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e VI - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, art. 24; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 2009, art. 25).

22. Daí se inferir que, no que tange à hipótese de crédito do inciso IV do art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, requeira-se tão somente um dispêndio com a “armazenagem de mercadorias”, apenas com a restrição dada, nos termos da retro transcrita Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, “pela significação consagrada do termo ‘mercadoria’ (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação”.

23. Assim, inexistindo para a armazenagem a restrição relativa aos “casos do inciso I e II”, não haverá, portanto, restrição ao crédito em relação à armazenagem de produtos monofásicos adquiridos para revenda, cabendo o crédito tanto em relação à armazenagem realizada pelo produtor ou importador de produtos sujeitos à tributação concentrada quanto na realizada pelo revendedor desses produtos.

Em consonância com este entendimento, a Instrução Normativa n.º 2.121/2022 cuidou de reconhecer o direito a crédito na armazenagem de mercadorias, afastando a restrição:

Art. 191. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

I - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IX, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17, e § 1º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 18, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

II - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IV, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IV, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

III - operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003,

art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

**IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);**

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 173 e 175, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e VI - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, art. 24; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 2009, art. 25).

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

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

Desse modo, voto por dar provimento neste ponto.

#### **4. Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer o recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento no sentido de reconhecer a possibilidade de tomada de créditos relativos às despesas de armazenagem dos produtos sujeitos à tributação concentrada.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**