



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

**Processo n°** 13603.001561/2007-63  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-002.151 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de fevereiro de 2014  
**Matéria** Dcomp - PIS  
**Recorrente** ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

SISTEMA NÃO CUMULATIVIDADE. CÁLCULO DO VALOR DEVIDO. APURAÇÃO. FRETE PAGO NA VENDA. ARMAZENAGEM. DISTRIBUIDORA DE GASOLINAS E SUAS CORRENTES. DIREITO AO CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

O inciso IX do art. 3º combinado com o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/03 prevêm o direito de crédito para os gastos com frete na venda, quando suportado pelo vendedor, e armazenagem, ambos nos casos dos incisos I e II do artigo 3º. As gasolinas e suas correntes (consideradas as exceção previstas na Lei) estão excluídas do rol de mercadorias que dão direito ao crédito (inciso I), restando também excluídos, por força disso, os valores gastos com frete na venda e armazenagem dessas mercadorias.

SISTEMA NÃO CUMULATIVO. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA NA REFINARIA. MONOFASIA. DEMAIS INTEGRANTES DA CADEIA. DESONERAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. INCOMPATIBILIDADE.

Em princípio, é incompatível com o sistema concentrado de tributação, que faz as vezes do sistema monofásico, o aproveitamento de créditos pelos demais integrantes da cadeia visada pela concentração, quando esses estão excluídos da incidência, ainda que, para excluí-los, o legislador tenha escolhido a redução da alíquota para o percentual de zero por cento.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos a Relatora e os Conselheiros Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama que davam total provimento. Designado para redigir o

voto vencedor o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa. Fez sustentação oral o Dr. Júlio César Soares, OAB/DF 29.266.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente e Redator designado.

(assinatura digital)

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e José Fernandes do Nascimento.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ em Recife que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo parte do direito creditório pleiteado, por entender, em especial, que distribuidores e varejistas de combustíveis, tributados à alíquota zero, não têm amparo legal para o creditamento de PIS/COFINS, relativo aos custos nas aquisições dos produtos revendidos. Segundo a DRJ/REC, *admitir o creditamento seria contrariar em sua essência a lógica da tributação monofásica, além do que o art. 3º, I, h, da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela mesma Lei nº 10.865/2004, vedou expressamente a apuração de créditos sobre despesas de frete e de armazenagem incorridas na operação de revenda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gas liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural.*

A ora Recorrente protocolou Pedido de Ressarcimento – PER (10589.63092.280397.1.5.10-6644) seguido de Declarações de Compensação – DCOMPs, para compensar débitos próprios com créditos de PIS, apurado em razão da aquisição de mercadorias para a revenda e outros créditos autorizados pela legislação e não aproveitados na dedução da contribuição devida.

Iniciada a fiscalização pela DRF/Natal, com os documentos apresentados pela empresa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, foi verificado que os pagamentos feitos a título de frete ou armazenagem estão vinculados ao transporte de gasolinas, óleo diesel e álcool combustível, cuja revenda está fora do campo de abrangência da não-cumulatividade.

Assim, a DRF/Natal, ao examinar o pedido de ressarcimento e as compensações a ele vinculados, concluiu pela impossibilidade de apuração de créditos em face das receitas de revenda de combustíveis sob as seguintes premissas:

A partir de agosto de 2004, portanto, a venda de combustíveis derivados de petróleo pelas refinarias passou a ser regida por nova sistemática com a alteração promovida pelo art. 21 da Lei nº 10.865/2004 no art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Processada a alteração legal, os produtos de que trata a Lei nº 9.990/2000, à exceção do álcool para fins

carburantes, passam a integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, ficando instituída a partir de então a sistemática monofásica não-cumulativa de pagamento das contribuições para as refinarias de combustíveis. As demais integrantes da cadeia de produção e comercialização destes produtos continuam, independentemente da alteração legal, fora do campo de incidência das referidas contribuintes.

Além disso, procedeu à glosa dos valores relativos aos aluguéis e encargos com depreciação. Consigna o Despacho Decisório que “Não foi apresentado nenhum comprovante de pagamento de aluguel relativo aos meses de janeiro a outubro de 2006, razão pela qual todos os valores destes períodos foram desconsiderados para efeito de composição de base de cálculo de crédito da COFINS não cumulativa” e que “ainda que os comprovantes de pagamentos tivessem sido apresentados, não fariam jus à apuração de créditos pelos mesmos motivos narrados”

Cientificada do despacho decisório, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, protestando pela legitimidade dos créditos apurados aduzindo que a *Lei nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei 10.865/04, excluiu apenas receitas de vendas com álcool para fins carburantes da sistemática não-cumulativa da COFINS, não vinculando esse produto a nenhum sujeito específico, é certo que os demais combustíveis anteriormente vedados (gasolina e óleo diesel) passaram a compor referida sistemática, não importando a qualidade do contribuinte que efetuou a venda desses mesmos produtos.*

Ademais, segundo a Recorrente, o despacho decisório não merece prosperar na media em que:

a) como visto, a Lei nº 10.865/04, ao excepcionar apenas o álcool para fins carburantes da sistemática não-cumulativa, determinou a inclusão das demais receitas de petróleo (gasolina e óleo diesel, por exemplo) sem qualquer limitação de natureza subjetiva;

b) o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, não confirma que os créditos são destinados apenas a produção, pois os créditos de revenda estão previstos no inciso I desse dispositivo e os créditos pleiteados pela Manifestante encontram amparo nos demais incisos, como, por exemplo, o do inciso IX (despesas com armazenagem e frete);

c) a continuidade do regime monofásico dos derivados de petróleo no âmbito da refinaria não implica exclusão das receitas auferidas pela Manifestante, referentes a esses produtos, da não-cumulatividade, pois, como visto, esses regimes não são conflitantes, mas sim concomitantes (regime híbrido);

d) da mesma forma, a alíquota 0% da gasolina e óleo diesel prevista no art. 42 da MP nº 2.158/2001 não afeta a inclusão das receitas auferidas com esses produtos na sistemática não-cumulativa por qualquer contribuinte que pratique a sua venda.

Alegou, ainda, a ora Recorrente que realiza operação de industrialização nos moldes previstos no art. 4º, II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, qualificando-se como uma empresa que desenvolve verdadeiro e típico processo de beneficiamento de gasolina, não podendo ser qualificada, portanto, como mera comerciante revendedora de combustíveis. Neste contexto, a gasolina "Tipo C" seria um produto industrializado, à maneira definida no art. 3º do RIPI, o que justificaria a apropriação dos créditos de PIS e COFINS.

Salienta a Recorrente que a vedação do abatimento constante do artigo 3º, §7º, das Leis nº10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS) não impacta nas operações da empresa que é regida por legislação específica, a Lei nº 10.485/02. Admitir o contrário, implica majoração da alíquota do PIS e COFINS, a qual só faz sentido se vier acompanhada de abatimentos legais ("créditos") que neutralizem o impacto econômico sofrido pelos contribuintes, sob pena de haver acréscimo de ônus tributário sem o correspondente aumento da capacidade contributiva. E conclui:

Desta forma, não restam dúvidas de que a limitação ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS em razão da incidência monofásica (entendimento da r. decisão recorrida), em respeito a própria finalidade para que foram promulgadas, jamais poderia restringir o aproveitamento integral dos créditos.

Assim, revela-se inválida, além de incompatível com a técnica da não cumulatividade do PIS e da COFINS, a vedação aos créditos nessas circunstâncias, sob pena de implicar majoração da alíquota do PIS e da COFINS e inconstitucional imposição de um ônus fiscal ao contribuinte.

No que se refere especificamente à glosa dos valores despendidos com frete, alega a ora Recorrente que (i) referidas despesas se incluem no conceito de insumos; (ii) que formulou Consulta à Administração Tributária com o objetivo de indagar a respeito da correta aplicação da legislação federal no tocante à apuração de créditos de PIS e de COFINS relacionados à contratação de serviços de transporte na aquisição dos insumos destinados ao seu processo produtivo (processo nº 13820.000524/2004-21), à qual lhe fora favorável, tendo reconhecido expressamente que o valor do frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda compõe o custo do bem, podendo, portanto, ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos; (iii) que as consultas têm efeito vinculante em relação ao contribuinte e as autoridades fiscais, o que não fora observado no caso concreto, já que a fiscalização lhe aplicou entendimento contrário ao não acatar os créditos da contribuinte calculados sobre fretes.

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

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

No que se refere aos contratos firmados com a CONSULTANTUM SC e a CIA DE EMPREENDIMENTOS DE SÃO PAULO, não acatados originalmente sob a alegação de que ficaram desguarnecidos de comprovantes dos valores dos aluguéis nele previstos, apresenta documentos complementares, 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, requerendo a revisão dos valores encontrados pelo Auditor-Fiscal e discriminados na Tabela 2 do Despacho Decisório.

Em seguida, sustenta 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”.

Por fim, alega que a não homologação das declarações de compensação não pode ser acompanhada de multa e de juros moratórios, em razão da comprovada suspensão da exigibilidade do crédito no caso de apresentação de recurso administrativo.

A DRJ em Recife julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade nos seguintes termos:

**COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCLUSÃO DOS PRODUTORES/ IMPORTADORES NA NÃO-CUMULATIVIDADE. NÃO ALTERAÇÃO DA SITUAÇÃO DOS DISTRIBUIDORES/COMERCIANTES VAREJISTAS.**

A inclusão dos produtores/importadores de combustíveis derivados de petróleo na sistemática não-cumulativa da COFINS não alterou a situação das distribuidoras e dos comerciantes varejistas destes produtos, cujas vendas não passaram a ser tributadas por esta sistemática, mas continuaram, em razão da manutenção da tributação concentrada dos referidos combustíveis perante os produtores/ importadores, submetidas à alíquota zero.

**VENDAS DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS INCORRIDOS PELA DISTRIBUIDORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INVIABILIDADE.**

Como estão excluídas as receitas auferidas pelas distribuidoras com a venda de combustíveis derivados de petróleo da sistemática não cumulativa de apuração da COFINS, incabível a apuração de créditos desta sistemática sobre despesas, encargos e custos vinculados a estas receitas, as quais devem ser consideradas fora da não-cumulatividade no cálculo do rateio proporcional de que trata o art. 3º, §8º, da Lei nº 10.833/2003.

**ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. PRODUTOS TRIBUTADOS PELO IPI. COMBUSTÍVEIS. IMUNIDADE.**

As distribuidoras de combustíveis, produtos imunes ao IPI, que misturam o álcool anidro à gasolina “Tipo A”, para a obtenção da gasolina “Tipo C”, não são estabelecimentos industriais, assim somente considerados aqueles que fabricam produtos tributados.

**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.

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

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.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO OU DESTINAÇÃO PARA LOCAÇÃO A TERCEIROS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

Nos termos do art. 3º, VII, da Lei nº 10.833/2003, a contribuinte somente tem direito ao aproveitamento de encargos de depreciação sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção ou destinados para locação a terceiros.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

LEI. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO OU INOBSERVÂNCIA. VEDAÇÃO.

No âmbito do processo administrativo tributário, aos órgãos de julgamento é vedado, ressalvadas as hipóteses, não configuradas nos autos, previstas do art. 26-A, afastar, sob fundamento de inconstitucionalidade, a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

DILIGÊNCIAS. DISCRICIONARIEDADE DO JULGADOR.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. DÉBITO SUPERIOR AO CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. COMPENSAÇÕES INDEVIDAS. NÃOHOMOLOGAÇÃO. MANUTENÇÃO.

Improcedente o pedido de ressarcimento a título da COFINS 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, sendo mantida a não-homologação das indevidas compensações declaradas nas quais o pretendido crédito foi utilizado.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Irresignada, a contribuinte recorreu a este Conselho repetindo as razões da sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Andréa Medrado Darzé, Relatora

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Inicialmente cumpre esclarecer que o presente julgamento se circunscreve à possibilidade ou não de creditamento das despesas com frete (na operação de venda) e armazenagem incorridas na distribuição 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. Isso porque o direito ao crédito relativo às despesas com alugueis e despesas com depreciação foi reconhecido pela instância recorrida.

Para avaliar o direito ao crédito cumpre examinar o regime de tributação vigente para as receitas decorrentes da venda de combustíveis para averiguar a possibilidade de apropriação de créditos pela ora Recorrente.

Pois bem, de início, a incidência de PIS/COFINS nas operações decorrentes da produção e comercialização de combustíveis e derivados de petróleo foi disciplinada Lei nº 9.718/98, com regra de substituição tributária, elegendo as refinarias como substitutos tributários dos demais contribuintes integrantes da cadeia produtiva.

Essa sistemática foi alterada pela Lei nº 9.990/00, que alterou substancialmente o regime jurídico de apuração do PIS e da COFINS, introduzindo a regra de tributação concentrada nas refinarias de combustíveis, com alíquota mais elevada. Complementando esse novo regramento, o art. 42, I da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, reduziu a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, óleo diesel e GLP auferida por distribuidores e comerciantes varejistas.

Nesse cenário, as contribuições para o PIS/COFINS, antes apuradas e recolhidas sob a sistemática de substituição tributária para frente, passaram a adotar o regime de incidência concentrada, tendo as refinarias como únicas obrigadas ao recolhimento das exações em toda cadeia de produção e comercialização dos combustíveis. Assim, como asseverado pela DRJ, *as demais empresas que atuam na produção e comércio de combustíveis, embora sofram com a carga econômica dos tributos, deixaram de ser contribuintes do PIS e COFINS incidentes sobre receitas desta natureza, perdendo a condição de sujeitos passivos das contribuições.* (fls. 930).

A introdução da não-cumulatividade como novo regime de apuração e recolhimento de PIS/COFINS, implementada com a edição das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, a princípio, não alterou as regras para as receitas decorrentes da venda de combustíveis. Isso porque, essa duas leis excluía do regime não cumulativo as receitas sujeitas à tributação monofásica.

Todavia, em agosto de 2004, com a alteração promovida pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 os produtos de que trata a Lei nº 9.990/00, à exceção do álcool para fins carburantes, passam a integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos. Noutro

giro, a partir de agosto de 2004, as receitas da venda de combustíveis integram o regime não cumulativo de apuração e recolhimento de PIS/COFINS.

Essa mudança de regime colocou no regime não cumulativo todas as receitas decorrentes da venda de combustíveis, sem fazer distinção sobre os sujeitos passivos, importador e industrial ou distribuidor revendedor. Não há como sustentar as razões do acórdão recorrido no sentido de que estar-se-ia diante de tributação monofásica, concentrada na figura do distribuidor/importador uma vez que há incidência (sob alíquota zero) para os demais sujeitos da cadeia.

Isso porque o art. 4º da Lei nº 9.718/98 ao estabelecer as alíquotas para os combustíveis não implementou regime monofásico, ao contrário, definiu alíquotas majoradas para as distribuidoras importadoras ao passo que o art. 42 da Medida Provisória nº 2.158/01-35 definiu alíquota zero para os revendedores. Veja-se a redação dos dispositivos:

### **Lei nº 9.718/98**

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

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

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

### **Medida Provisória nº 2.158/01-35**

*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;*

Nesse contexto, verifica-se que todas as receitas estão dentro do campo de incidência do PIS e da COFINS, e desde agosto de 2004 submetidas à sistemática não cumulativa.

Aliás, essa é a interpretação vem sendo reconhecida por parte da Administração Federal como se vê da resposta às Consultas abaixo reproduzidas:

**SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 351 de 28 de Setembro de 2007**

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*EMENTA: REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. CRÉDITOS POSSÍVEIS. INCIDÊNCIA PARCIAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. REVISÃO DO CÁLCULO. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. Na tributação pela sistemática não-cumulativa da COFINS sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, apesar da incidência de alíquota zero, podem ser descontados créditos referentes aos incisos IV a IX da Lei nº 10.637/2002 e III a IX da Lei nº 10.833/2003 (energia elétrica, aluguel etc.), sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. A tributação da receita de venda de álcool para fins carburantes está obrigatoriamente sujeita à sistemática cumulativa, de modo que não é possível o desconto de créditos relativos a esta receita. O valor dos créditos, no caso de incidência parcial das receitas à cumulatividade e à não-cumulatividade, será determinado exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita não-cumulativa e à parcela dos custos, despesas e encargos comuns, referentes à receita não-cumulativa, determinada alternativamente pelo método da apropriação direta ou do rateio proporcional. O cálculo da contribuição poderá ser revisto pelo contribuinte através de retificação do DACON, com a compensação ou ressarcimento de eventual saldo credor, sem a incidência de juros e de correção monetária, por meio do programa PER/DCOMP, de acordo com a IN SRF nº 600/2005.*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 244 de 07 de Julho de 2010*

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

*EMENTA: CRÉDITOS. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE APURAÇÃO MONOFÁSICA. A pessoa jurídica revendedora dos produtos sujeitos à incidência monofásica não pode, por expressa vedação legal, apurar créditos sobre o custo de aquisição daqueles produtos adquiridos para revenda, nem tampouco sobre o custo de aquisição de bens e serviços supostamente por ela utilizados como “insumos” de sua atividade comercial e sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Por outro lado, a pessoa jurídica revendedora dos referidos produtos, submetida ao regime de apuração não cumulativa da contribuição, pode descontar créditos sobre os custos, despesas e encargos previstos nos incisos III, IV, V, VII, VIII e IX do “caput” do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Nos períodos de 1º de maio de 2008 a 23 de junho de 2008, e de 1º de abril de 2009 a 04 de junho de 2009, por força do art. 15 da Medida Provisória nº 413, de 2008 e do art. 9º da Medida Provisória nº 451, de 2008, os*

*distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos sujeitos ao regime de apuração monofásica estavam expressamente impedidos de descontar todos os créditos listados nos incisos do caput do referido art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

Assim, parece claro que a Recorrente tem suas receitas submetidas à tributação pela alíquota zero, fazendo jus ao direito creditório, que passo a examinar.

Com efeito, após a edição das Leis nºs 10.485/02 e 10.637/03, sobreveio a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, que deu status constitucional à não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS, ao introduzir o § 12 no artigo 195 da Constituição Federal, determinando que “*a lei definirá setores de atividade econômica para os quais as contribuições (...) serão não cumulativas.*”

Logo, nos termos da Constituição Federal, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS não é ampla e irrestrita, aplicável a todas as pessoas jurídicas, mas sim adstrita aos setores de atividade econômica definidos em lei.

Assim, mesmo após a constitucionalização da não-cumulatividade das referidas contribuições, continuam vigentes outros regimes de apuração do PIS e da COFINS, como o cumulativo (Lei 9.718/98). Não raro acontecer atualmente que uma única pessoa jurídica tenha suas receitas tributadas por mais de um regime, dependendo de cada atividade por ela desenvolvida, o que demonstra não ser plena e absoluta a não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

É com escopo nessa não cumulatividade “mitigada” que as regras de apuração de crédito de PIS e COFINS, como definidos no art. 3º da Lei nº 10.833/03, que prevê o direito de creditamento nas seguintes hipóteses:

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 nº 10.865, de 2004 )*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e ( Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )*

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

A seu turno, a exceção prevista na alínea “b” acima mencionada tem a seguinte redação:

*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% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

*§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)*

*X – no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo – GLP derivado de petróleo e de gás natural. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004).*

Conjugando todas as normas que versam sobre a tributação das receitas de venda de combustível e suas correntes verifica-se que o direito ao crédito de PIS e COFINS **vinculado a revenda de gasolina e suas correntes** está restrito às importadoras e industriais desses produtos que têm autorização expressa do crédito. Para as distribuidoras e revendedoras desses produtos, não há que se falar em direito creditório nesse item.

No entanto, como já exposto, o crédito que a Recorrente busca ver reconhecido refere-se em essência aos gastos com fretes e armazenagem de combustíveis. Para esses gastos, há expressa permissão apropriação de crédito nos termos dos incisos III a X das Leis nºs 10.673/02 e 10.833/03.

Reconhecido o direito de creditar-se, aplica-se ao caso o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, assegurou o direito a manutenção do crédito nas operações em que venda é submetida à alíquota zero nos seguintes termos:

*Art. 17. 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.*

Sendo assim, ao que tudo indica, o artigo 17 da Lei 11.033/04 deve se aplicar para garantir o pleno cumprimento aos setores econômicos, ou melhor, às receitas sujeitas ao regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, nas hipóteses em que uma das etapas da cadeia de produção é desonerada das contribuições por meio de isenção, alíquota zero, não-incidência, ou suspensão.

Entendido dessa forma, faz todo sentido o comando contido no referido artigo 17, que garante, ao vendedor, a manutenção dos créditos nas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero, ou não incidência do PIS e da COFINS. De fato, somente assim fica assegurada a plenitude do regime da não-cumulatividade, que não deve sofrer nenhuma restrição.

Estabelecida estas premissas, passamos a verificar a possibilidade de a Recorrente se creditar dos valores relativos ao frete (insumos e produtos acabados) e à armazenagem. Antes, porém, analisaremos o conceito de insumos para o PIS e a COFINS.

### **Conceito de insumo**

Pois bem. A não-cumulatividade da COFINS foi instituída pela Lei nº 10.833/03, a qual permite o desconto de créditos sobre (i) bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e sobre (ii) custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Neste sentido, o artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, estabelece que:

*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 do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

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

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

Nos termos do referido dispositivo legal, o valor devido a título de COFINS será apurado pela aplicação da alíquota de 7,6% sobre a base de cálculo definida no artigo 1º, da Lei nº 10.833/03, e, do valor apurado, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Desse modo, é possível observar que o direito creditório do sujeito passivo surge com a aquisição de insumos que serão utilizados no desenvolvimento de sua atividade.

Ao dispor sobre o conceito de insumo contemplado na sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, Natanael Martins nos explica que ele “*está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço*”.<sup>1</sup>

De fato, a definição de insumo, para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, se relaciona com a idéia de relação intrínseca entre os bens e serviços adquiridos e a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, os quais devem refletir, ainda que mediamente, na receita/faturamento sobre o qual incidirá referidas contribuições.

Neste contexto, sempre deverá ser considerado como o insumo o bem ou serviço que seja necessário ao desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica ou para a existência do processo produtivo ou do produto, ou ainda, que contribua para que estes (processo e produto) tenham determinadas características.

Neste sentido, são os ensinamentos de Marco Aurélio Greco:

*Vale dizer, “utilizar como insumo” é extrair dos bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas. Vale dizer, fazer com que – no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte – processo e produto sejam o que são. (...)*

<sup>1</sup> MARTINS, Natanael. *O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS*. In PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 207.

*A análise feita leva a uma conclusão preliminar no sentido de dever-se considerar “utilizados como insumo” para fins de não cumulatividade de PIS/COFINS todos os elementos físicos ou funcionais – o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições – que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerados pelas contribuições.<sup>2</sup>*

Tecidos esses comentários e tomando de empréstimo as terminologias utilizadas por esses autores, concluímos que para que um determinado bem ou serviço seja considerado como insumo, deve-se analisar seu grau de inerência (um tem a ver com o outro) com a produção ou o produto, e o grau de relevância desta inerência “(em que medida um é efetivamente importante para o outro, ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências)”.<sup>3</sup>

Neste ponto, vale ressaltar que a definição do conceito de insumo proposta pela Instrução Normativa SRF nº 404/04 para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, na sistemática não cumulativa, é manifestamente ilegal, na medida em que estabelece restrição não prescrita na lei. Eis sua formula textual:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

*b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

*(...)*

*§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o*

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Julho/Agosto de 2008, v. 34, pp. 16-20.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p. 17

*produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*(...)*

*§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:*

*I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e*

*II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.*

Como é possível perceber, a Receita Federal do Brasil pretendeu, com a promulgação da referida Instrução Normativa, limitar o alcance de legislação ordinária (Lei nº 10.833/08). Entretanto, por se tratar de veículo introdutor secundário, não se sustentam os comandos que são manifestamente contrários aos da norma de superior hierarquia que lhe empresta fundamento de validade (a lei).

Ademais, ainda que fosse possível a alteração das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 por norma de inferior hierarquia, o que se admite apenas para argumentar, não se pode olvidar que a IN SRF nº 404/04, ao equiparar a definição de insumo para fins de não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, com o de insumo para fins de não cumulatividade de IPI e ICMS, incorreu em manifesto equívoco. De fato, a presente equiparação não tem qualquer sustentação jurídica, uma vez que a não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS não tem o mesmo perfil da empregada ao IPI e ao ICMS.

Isso porque, no caso do IPI e do ICMS, o referencial para se analisar o conceito de insumo, é um objeto físico (produto). De forma diferente, no caso da COFINS, o referencial é a atividade e processo de produzir e fabricar, sendo que a partir dessa referência que se identificará quais os bens e serviços serão considerados insumos.

Por outro lado, enquanto o IPI e ICMS incidem sobre o produto/mercadoria, a COFINS incide sobre o faturamento da pessoa jurídica, o que demonstra que o universo de elementos abrangidos pela não-cumulatividade de COFINS é mais amplo do que o de IPI/ICMS.

Sobre a inaplicabilidade da Instrução Normativa SRF nº 404/04, face às diferenças existentes entre os insumos de COFINS e os insumos de IPI e ICMS, Ricardo Mariz de Oliveira ensina que:

*Com efeito, essa interpretação está assentada, ou ao menos influenciada determinantemente, pelo conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram créditos de IPI, e também de ICMS. Acontece que as leis destes dois impostos não admitem, como fazem as Leis nº 10.637 e 10.833, a dedução ou o crédito relativo a insumos em geral, pois restringem os créditos aos valores devidos na operação imediatamente anterior sobre apenas alguns tipos de insumos, que são exatamente as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem.*

*Sem ser necessário adentrar em qualquer discussão relativa à extensão dos créditos de IPI e de ICMS, para se poder distingui-los das deduções relativas a insumos para efeito de quantificação da COFINS e da contribuição ao PIS, basta ver que, quanto ao IPI, a redução dos créditos a apenas os três grupos de insumos deriva de expressa disposição da respectiva legislação, enquanto que no ICMS as leis que o regem têm disposições inteiramente diversas das contidas nas Leis nº 10.637 e 10.833.*

*Além disso, em benefício da citada instrução normativa sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da COFINS e da contribuição ao PIS, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 13.12.1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do art. 3º.*

*Portanto, o que dizem as mencionadas instruções normativas quanto a que somente são insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, as embalagens e quaisquer outros bens que sofram alteração, carece inteiramente de base legal. Esse ato fazendário somente teria validade jurídica se a lei expressamente tivesse permitido a dedução exclusivamente quanto a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens sob aquele requisito, em vez de autorizá-la abertamente sobre insumos destinados à produção de bens e serviços.<sup>4</sup>*

Neste contexto, não resta dúvida de que a restrição estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 404/04 não encontra amparo legal, motivo pelo qual não poderá sequer ter seus dispositivos considerados pelo órgão julgador.

No caso em análise, a Recorrente é pessoa jurídica que se dedica à comercialização de combustíveis. Por outro lado, pretende ver reconhecido o direito ao crédito de COFINS relativo às despesas com fretes (insumos e revenda de produtos acabados) e armazenagem de combustíveis.

Sendo essa a sua utilização, não há dúvida que tais serviços guardam inerência com a atividade desenvolvida pela empresa, na medida em que são *efetivamente*

<sup>4</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Aspectos Relacionados à “Não-cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. In PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 43/44.

*importantes para a sua produção, razão pela qual devem gerar direito ao crédito no caso concreto.*

No que toca especificamente ao frete, vale esclarecer que, do meu ponto de vista, não gera direito à crédito apenas aquele destinado à venda, nos termos expressamente autorizados pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/04 e da Lei nº 10.637/02, mas também aquele dedicado à compra de insumos. Isso porque, este último se insere no conceito *serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*, a que se refere o art. 3º, II, das referidas leis.

Como bem pontuado pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, ao proferir voto vencedor no Acórdão nº 3401-002.075 (Processo nº 16366.003307/2007-38), o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/04 apenas ampliou o rol dos fretes que dão direito ao crédito, haja vista que o frete de insumos e produtos acabados (vendidos ou não) já estavam contemplados pelo inciso II. nas suas palavras:

*A norma introduzida pelo inc. IX, acima, segundo a qual a armazenagem e o frete contratados junto a pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base no inciso II (mais antigo, quando considerada a não cumulatividade do PIS, em vigor desde dezembro de 2002) os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e produtos acabados (vendidos ou não), já davam direito a crédito.*

*O que importa averiguar, a meu ver, é se o transporte é de insumos, de produtos acabados (não vendidos) ou de produtos já vendidos. Fosse transporte de imobilizado, de material de escritório ou de trabalhadores do setor administrativo, por exemplo, não devia ser admitido crédito. Mas, como informado no voto vencido, a situação destes autos é de insumos e produtos acabados. Em três momentos – um inicial, quando transportados insumos; outro intermediário, quando transportados produtos acabados, mas não vendidos; e um final, quando entregues produtos vendidos – o crédito deve ser concedido, seja pela norma extraída do inc. II (transporte entre os estabelecimentos da mesma empresa, inclusive antes de 1º fevereiro de 2004 na hipótese do PIS) ou pela do inc. IX (entrega dos produtos vendidos aos adquirentes, nesta hipótese a partir de 1º de fevereiro de 2004, já que introduzida norma específica com vigência a partir dessa data, a mesma que contemplou os custos com armazenagem).*

Por conta disso, entendo que o frete, seja na aquisição de insumos, seja na venda de produtos acabados, dá direito ao crédito de Contribuição ao PIS e da COFINS.

Pelo exposto, voto por DAR TOTAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reconhecer o crédito relativo aos custos dos serviços de fretes prestados por pessoa jurídica situada no Brasil, relativos ao transporte de insumos e de venda de produtos acabados, bem assim o de armazenagem.

[Assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé

## Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Redator Designado

Apresento a seguir as razões porque decidi inaugurar a divergência em relação à decisão proposta pela i. Relatora do Processo.

Em primeiro plano, fundamental que sejam enquadrados com clareza os gastos sobre os quais recai a controvérsia instaurada no presente litígio, uma vez que daí parte minha contrariedade ao entendimento e decisão que vinham se encaminhando.

A esse respeito, conforme bem situado pela i. Relatora, *cumpre esclarecer que o presente julgamento se circunscreve à possibilidade ou não de creditamento das despesas com frete (na operação de venda) e armazenagem incorridas na distribuição 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. Isso porque o direito ao crédito relativo às despesas com alugueis e despesas com depreciação foi reconhecido pela instância recorrida.*

Definida a circunscrição do litígio, de grande importância definir que, a meu sentir, nenhuma razão existe para que se adentre a questão relacionada ao conceito válido de insumos para o Sistema Não Cumulativo de Apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins - Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Digo isso por duas razões.

Primeiro, como resta claro do disposto no artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, o direito de crédito vinculado às despesas com frete na venda e aluguel está especificado no inciso IX do artigo 3º, descolado, portanto, da previsão específica de crédito na aquisição de *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*, definido no inciso II deste mesmo artigo. De fato, não se identifica qualquer relação de interdependência entre um tipo de gasto e outro. Quero dizer, insumos, a despeito da polêmica que haja em torno da amplitude do conceito válido para a tal expressão, são insumos. Gastos com frete (na venda) e aluguel estão dentre os outros gastos para os quais admite-se o crédito, não compreendidos no conceito de insumo.

Segundo, uma vez aqui não se cogita de uma operação de produção que transborde o conceito de industrialização, o direito de crédito na aquisição de insumos destinados à produção ou fabricação de bens destinados a venda está necessariamente vinculado ao exercício de uma atividade que possa ser enquadrada nesse conceito (de industrialização). Na medida em que sejam os combustíveis imunes ao Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme limitação do poder de tributar especificada no art 155, § 3º, da

Constituição Federal, tal operação não pode ser considerada uma operação de industrialização, por força do disposto no artigo 3º da Lei nº 4.502/64, *in verbis*.

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. (grifos acrescidos)

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

(...)

Quanto a isso, de extrema pertinência a menção feita nos autos no sentido de que, fosse reconhecida a atividade industrial da Recorrente, e necessariamente ela deveria ser submetida à tributação concentrada própria das refinarias, uma vez que essa deva ser aplicada à receita auferida pelos produtores.

Como se vê, não tem cabimento a pretensão da Parte.

Isto posto, necessário que o pleito seja analisada a partir da compreensão de que o que se discute nos autos é o direito de crédito em relação a outros gastos previstos no artigo 3º das Lei 10.637/02 e 10.833/03, que não compreendidos no conceito de insumo nem no conceito de bens adquiridos para revenda. Analisa-se, por conseguinte, o direito de creditar-se dos gastos com frete na venda e aluguel para uma empresa que atua como distribuidora 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.

A autorização legal para a apuração de créditos no cálculo das Contribuições com gastos dessa natureza encontra-se descrita nas Leis supra citadas nos seguintes e precisos 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.

O inciso IX do artigo 3º é o único que contém expressa restrição aos *casos dos incisos I e II*.

É famoso o brocardo segundo o qual a lei não contém palavras inúteis. De fato, nenhum outro inciso do artigo 3º demonstrou a preocupação do legislador em determinar limite de alcance ao direito concedido, apenas o inciso IX. É preciso que se lhe atribua sentido.

A esse respeito, entendo falha a interpretação de que tal restrição esteja destinada a coibir excessos cometidos pelo Fisco, garantindo a todos, comerciantes, industriais e prestadores de serviço, o direito ao crédito. Tal não resiste a mais perfunctória análise, já que nada de especial há em relação a esses gastos que lhes exigisse tratamento diferenciado em comparação com os demais.

De fato, creio que a razão para tal distinção encontra-se, exatamente, na coexistência de diversas exceções à regra geral de apuração pelo Sistema Não Cumulativo, que comportam restrições de crédito, como é, no caso concreto, incontroversa a proibição ao crédito na aquisição do produto destinado a venda pelas distribuidoras e varejistas.

Assim, ao delimitar o crédito aos casos dos incisos I e II, o legislador, ainda que não tenha escolhido a melhor maneira, retirou desse universo as situações que tenham sido excluídas de um dos dois incisos, o que é justamente o caso em tela, já que os produtos referidos no § 1º do artigo 2º das Leis sob escrutínio foram excepcionados do inciso I do artigo 3º.

Observe-se o texto legal.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

(...)

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% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

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) (Vide Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)

Converge com esse entendimento, pelo menos em parte, a Solução de Consulta nº 149 - SRRF06/Disit, de 07 de dezembro de 2010, nos seguintes termos.

O exame dos dispositivos legais transcritos no item anterior indica que, com relação a produtos sujeitos aos sistemas de tributação concentrada, quando adquiridos para revenda:

a) veda-se a apropriação de créditos referentes à aquisição dos referidos produtos (inc. I);

b) veda-se a apropriação dos créditos da Cofins referidos na Lei nº 10.833/2003, art. 3º, *caput*, inc. IX, bem como dos créditos do PIS referidos na Lei nº 10.833/2003, art. 3º, *caput*, inc. IX, c/c art. 15, inc. II. Com efeito, admitem-se tais créditos apenas nas hipóteses dos incs. I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, sendo que nem o inc. I nem o inc. II se aplicam à situação sob análise (cf. item ‘a’ supra e item ‘d’ infra, respectivamente);

(...)

E não se diga que, se o legislador assim desejasse, o teria dito de outra forma. Nada há de claro na legislação *sub examine*. As disposições parecem vir mais de um confronto de ideias do que de uma iniciativa governamental de regulamentação do assunto.

Com base nessas considerações, a conclusão a que chego é a de que a Recorrente não tem direito a creditar-se dos valores gastos a título de armazenagem e frete na venda dos produtos que negocia.

Quanto a isso, pertinente acrescentar que, embora não se esteja aqui tratando especificamente desse assunto, também não haveria direito ao crédito se os gastos com frete fossem entre estabelecimento ou na aquisição dos produtos. Em relação ao primeiro, porque o frete de produto acabado, não sujeito a novo processo de industrialização ou produção, não pode ser compreendido dentro do conceito de insumo, exatamente porque o produto já está acabado. Quanto ao segundo, uma vez que tal dispêndio se caracterize como custo de aquisição do produto em si<sup>5</sup>, não vejo como admiti-lo, uma vez que ele, o produto, esteja excluído da relação de gastos para os quais admite-se o direito de crédito.

Finalmente, concluo por acrescentar que, ainda que não tenham prosperado as tentativas do Poder Executivo de definir de forma taxativa a impossibilidade de aproveitamento do crédito nas operações de que aqui se trata, o fato é que nenhum sentido há para que se admita tal possibilidade.

Como já bem delineado nos autos, a origem das normas que hoje regulam a tributação exigida nas operações de venda de gasolina e suas correntes (...) encontra-se nas regras definidas pela Lei nº 9.718/98, que previa a substituição tributária para frente, sob responsabilidade das refinarias. O problema é que, como é cediço, neste tipo de operação, por princípio<sup>6</sup> (ou regra constitucional) o substituído tem o direito de pleitear a restituição de

<sup>5</sup> Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999)

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

<sup>6</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

valores que considere lhe sejam devidos, o que termina por trazer grandes obstáculos à eficiência e simplificação pretendidas pelo o sistema.

Foi essa a razão para introdução do Sistema de Tributação concentrada, que se equivale a tributação monofásica, garantindo, contudo, em relação a essa, o direito a apuração de créditos pelo sujeito passivo onerado pela tributação.

Em regimes dessa natureza, difícil encontrar sentido na outorga de direito de crédito para aquele que encontra-se fora do alcance da exação. Isso seria uma espécie de concessão àquele que não é responsável por nenhuma contrapartida.

De se acrescentar a esse respeito, que nada há de incompatível entre esse raciocínio e a autorização reconhecida pela Lei 11.003/04 às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. A uma, porque as Leis 10.637/02 e 10.833/03 nunca vedaram o direito de manutenção do crédito escriturado no Sistema de Apuração Não Cumulativo das Contribuições, razão pela qual o disposto na Lei 11.003/04 assume caráter meramente enunciativo. A duas, porque trata-se de um direito de ampla aplicação em diversos segmentos de mercado desonerados das Contribuições, mas que não foram submetidos ao sistema de concentração de que aqui se trata.

Sobre a inexistência do direito de crédito às empresas submetidas ao regime de tributação concentrada, vêm sendo tomadas diversas decisões no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

### **REsp 1265198**

Ministra ELIANA CALMON

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. INVIABILIDADE DE ANÁLISE POR ESTA CORTE. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. ALEGAÇÕES GENÉRICAS (SÚMULA 284/STF). PIS. COFINS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. INTERPRETAÇÃO LITERAL. APLICAÇÃO EXCLUSIVA AOS CONTRIBUINTE DO REPORTE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL PARA EXTENSÃO AOS DEMAIS CONTRIBUINTE.

(...)

3. A Constituição Federal no art. 195, § 12, remeteu à lei a disciplina da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS.

4. A incidência monofásica, em princípio, é incompatível com a técnica do creditamento, cuja razão é evitar a incidência em cascata do tributo ou a cumulatividade tributária.

5. As receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições para o PIS e à COFINS em regime de tributação monofásica, com alíquota concentrada na atividade de venda e alíquota zero na revenda, não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do regime de incidência não-cumulativo. (Precedente: REsp 1.267.003/RS).

6. Tratando-se de tributo monofásico por expressa determinação legal, descabe falar em direito a creditamento, o qual pressupõe, fática e juridicamente, sobreposição de incidências tributárias, que não existe na espécie. (Precedentes: REsp 1.200.996/AL, REsp 1.380.915/SE e AgRg no REsp 1.239.794/SC).

(...)

### **REsp 1380915**

Ministra ELIANA CALMON

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. INTERPRETAÇÃO LITERAL. APLICAÇÃO EXCLUSIVA AOS CONTRIBUINTES DO REPORTO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL PARA EXTENSÃO AOS DEMAIS CONTRIBUINTES.

1. A Constituição Federal no art. 195, § 12, remeteu à lei a disciplina da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS.

2. A incidência monofásica, em princípio, é incompatível com a técnica do creditamento, cuja razão é evitar a incidência em cascata do tributo ou a cumulatividade tributária. Precedentes.

3. Na chamada incidência monofásica aplica-se uma alíquota concentrada para os fabricantes e importadores e alíquota zero para os demais integrantes da cadeia produtiva.

4. Tratando-se de tributo monofásico por expressa determinação legal, descabe falar em direito a creditamento, o qual pressupõe, fática e juridicamente, sobreposição de incidências tributárias, que não existe na espécie.

5. Para a criação e extensão de benefício fiscal o sistema normativo exige lei específica (cf. art. 150, § 6º da CF/88) e veda interpretação extensiva (cf. art. 111 do CTN), de modo que benefício concedido aos contribuintes integrantes de regime especial de tributação (REPORTO) não se estende aos demais contribuintes do PIS e da COFINS sem lei que autorize.

6. Recurso especial não provido.

### **AgRg no REsp 1206713**

Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SÚMULA 284/STF. PIS E COFINS. COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. INVIABILIDADE.

1. É incontroverso que a Lei 9.990/2000 fixou a incidência monofásica do PIS e da Cofins sobre combustíveis derivados de petróleo, onerando as refinarias. Por essa razão, as operações subseqüentes não são tributadas.

2. A agravante é distribuidora de combustíveis e defende que tem direito ao creditamento relativo a essas contribuições, por força das alterações promovidas pela Lei 10.865/2004.

3. Impossível entender, pela leitura das peças recursais, como a contribuinte pretende se creditar no regime monofásico ou como podem coexistir este regime em relação à refinaria e o plurifásico (com não-cumulatividade) para a distribuidora de combustível. Aplica-se, por analogia, o disposto na Súmula 284/STF.

4. Ademais, a jurisprudência pacífica do STJ reconhece a ilegitimidade ativa processual das distribuidoras por conta da incidência monofásica do PIS e da Cofins. Pela mesma razão, inviável o creditamento pretendido.

5. Agravo Regimental não provido.

Processo nº 13603.001561/2007-63  
Acórdão n.º **3102-002.151**

**S3-C1T2**  
Fl. 24

---

Por todas as razões expostas, VOTO por negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.

Sala de Sessões, 26 de fevereiro de 2014.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa

CÓPIA