



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

Processo nº 13603.001622/2007-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-005.245 – 3ª Turma Especial
Sessão de 29 de janeiro de 2014
Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. DISTRIBUIDORES E VAREJISTAS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A incidência monofásica é incompatível com o creditamento nas etapas desoneradas da contribuição, nas quais não há cumulatividade a ser evitada. A inclusão das receitas com a venda de óleo diesel e gasolina no regime não cumulativo não abarca os distribuidores e comerciantes varejistas dos produtos, que ficam impossibilitados de se creditar das despesas com frete e armazenagem vinculados à revenda de bens ou produtos.

EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de depreciação devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal em função do prazo de vida útil do bem e somente pode haver a sua contabilização, no caso de benfeitorias em imóveis de terceiros, se a assunção do ônus com as obras se der em caráter definitivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto a serem submetidas ao regime de tributação do PIS/Cofins não-cumulativo as operações de revenda de produtos tributados à alíquota zero e ao creditamento de PIS/Cofins sobre custos ou despesas de frete e armazenamento nas operações mencionadas; vencidos os conselheiros João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, nesta

parte, o conselheiro Belchior Melo de Sousa. E por unanimidade, negou-se provimento quanto aos demais pedidos.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

João Alfredo Eduão Ferreira – Relator

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani.

Relatório

Trata-se de PER/ DCOMP através do qual a Alesat busca compensar crédito de COFINS, referente ao último trimestre de 2006, no valor de R\$ 574.452,87 com débitos de COFINS que totalizam o mesmo valor.

O contribuinte é empresa que se dedica a atividade de comércio atacadista de combustíveis, tais como, gasolina, óleo diesel e gás natural veicular (GNV).

Em razão da alteração do domicílio fiscal do sujeito passivo, o presente processo, que foi protocolizado na DRF/Contagem/MG para exame do PER/DCOMP acima, foi encaminhado a Seção de Fiscalização - SAFIS da DRF/NATAL/RN, que elaborou o Termo de Informação Fiscal, cujo teor antecipou entendimento contrário ao direito creditório requerido.

Após proferir entendimento preliminar, a SAFIS/DRF/NATAL remeteu os autos ao SAORT/DRF/NATAL para apreciação do direito creditório levando em conta a atividade da empresa e os produtos que comercializa, de conformidade com rol apresentado pelo sujeito passivo, conclui que, para verificação dos créditos seria necessária a análise da escrituração da empresa para identificar as receitas vinculadas a cada um dos regimes de apuração da contribuição para o PIS/COFINS. Concluída a diligência requerida veio o Relatório Fiscal que serviu de fundamento para o Despacho decisório que, em síntese, glosou os valores referentes a:

I) revenda dos derivados de petróleo em foco, devido a tributação monofásica, onde os tributos são concentrados nas refinarias, consequentemente, o critério de rateio proporcional adotado pela contribuinte a partir de outubro de 2005 estaria equivocado.

II) armazenagem e frete de operação de venda dos combustíveis derivados do petróleo, ou de álcool para fins carburantes, fundamentando na lei nº 10.833/2003.

III) despesas de aluguel e pagamentos a maior que os estipulados em contratos, não comprovados.

IV) encargos de depreciação.

Reconheceu direito creditório em relação a:

I) alugueis, demonstrados por documentação suporte;

II) energia elétrica;

III) mercadorias para revenda.

Dispõe que relativamente ao 4º trimestre de 2005 não restou qualquer crédito, a título de contribuição da COFINS.

Conclui, portanto, pelo NÃO RECONHECIMENTO do direito creditório no valor original de R\$ 574.452,87 e indeferiu o PER/DCOMP.

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade a DRJ/REC.

O manifestante apresenta contratos com o propósito de comprovar a parte referente a alugueis. Em relação ao pleito de créditos de COFINS sobre armazenagem e frete constrói sua tese, alegando, em síntese:

I) que o direito creditório pleiteado não se vincula aos combustíveis adquiridos (com tributação concentrada na fase anterior, "monofásica") e sim aos gastos com fretes e armazenamento decorrentes de tais receitas.

II) discorre sobre a não-cumulatividade da COFINS em relação a gasolina e óleo diesel.

III) que o fato de as receitas se sujeitarem ao regime monofásico não significa que tais receitas não se sujeitam à sistemática da não-cumulatividade.

IV) que os percentuais de rateio proporcionais adotados pela recorrente a partir de outubro de 2005 estão corretos, pois tanto as receitas de óleo diesel quanto as de gasolina são computadas na sistemática não-cumulativa.

V) que pratica atividade de beneficiamento da gasolina, ao misturar gasolina, tipo A, a álcool anidro, tendo como resultado gasolina tipo C.

VI) que, diante de todo o processo produtivo acima qualificado, a recorrente não se enquadra como uma mera comerciante revendedora de combustíveis, mas como uma empresa que desenvolve verdadeiro e típico processo de beneficiamento de gasolina.

Requer ao final a reforma do Despacho Decisório e pede o reconhecimento da compensação efetuada e sua total homologação, no valor total de R\$ 574.452,87.

A Delegacia de Julgamento deu provimento parcial a Manifestação de Inconformidade, reconhecendo parte dos créditos sobre encargos de depreciação de edificação e benfeitorias não contabilizadas como sendo em propriedade de terceiros. Ementou como segue:

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

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

COMPENSAÇÃO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

O direito à compensação pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública (art. 170 do CTN).

*INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO. PEDIDO DE
RESSARCIMENTO. INDEFERIMENTO. DECLARAÇÃO
DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.
COBRANÇA.*

Constatada a inexistência de direito creditório, o Pedido de Ressarcimento será indeferido e as Declarações de Compensação a ele vinculadas não serão homologadas, implicando a cobrança dos valores indevidamente compensados, com os acréscimos legais cabíveis (§§ 2º e 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96).

*COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO.
TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DISTRIBUIDORA.
APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.*

A inclusão das refinarias e dos importadores de combustíveis derivados de petróleo na sistemática não-cumulativa da Cofins pela Lei nº 10.865/2004 em nada alterou a situação dos distribuidores e varejistas, que continuaram tributados à alíquota zero, sem direito a crédito, seja relativo aos custos nas aquisições dos produtos revendidos, seja referente às despesas e encargos de comercialização. A incidência monofásica é incompatível com a técnica do creditamento nas etapas desoneradas do tributo, nas quais não há cumulatividade a ser evitada, razão pela qual as receitas com a revenda de produtos cuja cadeia de produção e comercialização tem tributação concentrada em etapa anterior devem ser consideradas fora da não-cumulatividade no cálculo do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

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

Somente são considerados estabelecimentos industriais aqueles que fabricam produtos tributados pelo IPI (art. 8º do RIPI/2010) e os combustíveis são imunes ao imposto (art. 155, § 3º, da CF). Assim, os distribuidores de combustíveis que misturam álcool anidro à gasolina tipo “A”, para a obtenção da gasolina tipo “C”, não são produtores.

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

O sujeito passivo poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis de prédios, comprovadamente pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados nas atividades da empresa (art. 3º, IV, e § 3º, II, da Lei nº 10.833/2003).

EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CREDITAMENTO. CONDICIONANTES.

Poderão ser descontados créditos calculados em relação aos encargos de depreciação incorridos no mês de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa (art. 3º, VII, e § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003). Os referidos encargos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal em função do prazo de vida útil do bem (art. 1º, § 1º da IN/SRF nº 457/2004, c/c IN/SRF nos 162/98 e 130/99) e somente pode haver a sua contabilização, no caso de imóveis de terceiros, se a assunção do ônus com as obras se der em caráter definitivo.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO, CONDICIONANTES.

Poderão ser descontados créditos calculados em relação aos encargos de depreciação incorridos no mês de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003).

RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE OU PELA VIA DA COMPENSAÇÃO. CRÉDITO EXCEDENTE, APÓS DEDUÇÃO DOS DÉBITOS.

Somente serão passíveis de ressarcimento/compensação, após o encerramento do trimestre-calendário, os créditos da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da referida contribuição (art. 21 da IN/SRF nº 600/2005).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/03/2014 por JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA, 14 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 11/04/2014 por JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA,

PROVAS. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, as provas documentais que possam atestar a legitimidade do direito creditório não reconhecido pela autoridade administrativa competente devem ser apresentadas na Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.

PERÍCIAS. DISCRICIONARIEDADE DO JULGADOR. REQUISITOS.

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. O pedido de perícia deve expor os motivos que a justifiquem, apresentar os quesitos referentes aos exames desejados e indicar o nome, endereço e a qualificação profissional do perito, sob pena de ser considerado não formulado (art. 18 e art. 16, IV e § 1º, do Decreto nº 70.235/72).

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual afirma que diferentemente do que ocorre no caso do IPI, há regra expressa permitindo o creditamento mesmo quando as saídas/vendas são desoneradas, conforme previsão expressa no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº10.637/2002 e nº10.833/2003.

Reitera que o crédito pleiteado não é apurado em função das aquisições desses produtos para venda, que busca ver reconhecido o crédito de outras despesas e ônus suportados pela recorrente. Com isso, versa sobre o direito de creditar-se de gastos referentes a fretes e armazenagem de mercadorias, por entender, serem insumos próprios da sua atividade.

Alega, em relação a depreciação de edificações e benfeitorias feitas em imóveis de terceiros, que tem direito ao crédito pois afirma estar plenamente comprovado nos autos que esse ônus foi suportado pela Recorrente(franqueadora) e que a previsão contratual não tem o condão de deferir ou não o direito ao crédito.

Ainda se insurge contra a glosa do crédito de depreciação da “estação compressora de gás GNV”, afirmando se enquadrar no conceito de industrial por realizar a operação de beneficiamento da gasolina, e salienta que a restrição imposta pela RFB ao creditamento sobre esses encargos por empresas comerciais se trata de condição não prevista em lei, uma vez que na redação do dispositivo não há qualquer restrição à utilização dos referidos créditos apenas às empresas industriais.

Ao final requer a reforma do acórdão recorrido para:

a) reconhecer que o direito ao crédito de PIS e COFINS, à exceção dos créditos decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à incidência monofásica, está assegurado sempre

que houver a incidência dessas contribuições sobre as receitas auferidas por terceiros correspondentes aos respectivos custos (que geram crédito) incorridos pela Recorrente;

b) declarar que as receitas decorrentes das vendas de gasolina e óleo combustível pelas distribuidoras de combustíveis, como a Recorrente, passaram, desde 01/08/2004, a se submeter ao regime da não-cumulatividade do COFINS, determinando-se, por conseguinte, a revisão da Tabela elaborada pelo auditor fiscal para fins de cálculo dos créditos comuns, de modo a incluir as aludidas receitas (inseridas na Coluna “Demais Receitas”) entre as chamadas receitas não-cumulativas, com o consequente recálculo dos créditos comuns homologados pela fiscalização;

c) reconhecer o direito da empresa ao aproveitamento dos créditos de COFINS de frete e armazenagem vinculados às vendas de gasolina e óleo diesel;

d) reconhecer o direito ao crédito da depreciação dos custos/despesa incorridos com edificações e benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros, quando comprovado que o ônus foi suportado pela Recorrente, independentemente da existência de previsão contratual prevendo tal assunção de custos/despesas;

e) reconhecer o direito da Recorrente aos créditos decorrentes dos encargos de depreciação sobre estação compressora de gás;

f) reconhecer em sua integralidade o crédito representado pelo PER n 06216.14815.210207.1.1.11-2699, para reconhecer a regularidade da compensação efetuada e homologas em sua totalidade as DCOMP's nº 04526.04875.210207.1.3.11-3030 e nº 07932.35331.190307.1.3.11-9978;

g) determinar a suspensão da exigibilidade dos débitos objeto de cobrança nos autos do Processo nº 10469.728087/2012-81 até decisão definitiva irrecorrível nos autos em epígrafe.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira - Relator

O Recurso é tempestivo e apresenta os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A Recorrente é empresa que se dedica à atividade de comércio atacadista de produtos combustíveis, como gasolina, óleo diesel e gás natural veicular.

Analisando as contribuições para o PIS e para a COFINS vemos que passaram a ser regidas a partir do ano-calendário de 1999, pela Lei nº 9.718, de 27/11/1998 cujo art. 4º impôs regime de substituição tributária por meio do qual a contribuição para o PIS e a COFINS devida pelas distribuidoras e pelos comerciantes varejistas sobre as receitas de derivados de petróleo eram recolhidas antecipadamente pelas refinarias.

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 da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, no que diz respeito aos demais participantes da cadeia de comercialização.

Posteriormente, o art. 3º da Lei nº 9.990, de 21/07/2000 c/c o art. 42, I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001 instituíram regime de tributação monofásico da contribuição supracitada. O modelo foi implementado com a fixação da alíquota de 0% (zero por cento) quando da ocorrência da venda desses derivados por parte dos revendedores, ou seja, dos distribuidores e comerciantes varejistas.

As leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 criaram, nas situações ali especificadas, tributação não-cumulativa em relação à contribuição para o PIS/COFINS. Quando inicialmente instituídas foram excluídas da sistemática não-cumulativa da contribuição para o PIS as operações de venda de combustíveis derivados de petróleo nas redações do art. 1º, §3º, IV; do art. 2º; do art. 3º, I e II e §§7º e 8º; e art. 8º, VII, "a" da Lei nº 10.637/2002, da mesma forma para a COFINS nas redações do art. 1º, §3º, IV; do art. 2º; do art. 3º, I e II e §§7º e 8º; e art. 10º, VII, "a" da Lei nº 10.833/2003.

Em 1º de agosto de 2004, entraram em vigor novas alterações na incidência da contribuição para PIS/Cofins no que se refere aos derivados de petróleo, desta vez, trazidas pela Lei 10.865/2004. As mudanças trouxeram a sistemática **não cumulativa** da Contribuição para o PIS e para a COFINS, por meio dos artigos 37 e 21, respectivamente, da Lei nº 10.865/2004.

Reforçando este entendimento o artigo 15 da Lei nº 10.833/03 determina expressamente que a aplicação da não-cumulatividade do PIS para o caso dos incisos I e II do parágrafo 3º do artigo 1º da mesma norma.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei;

Os dispositivos legais transcritos a seguir, da Lei nº 10.637/2002, com a nova redação, são de suma importância para o pleno entendimento da questão:

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. [...]

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; [...]

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; [...]

~~IV - 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;~~

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

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

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

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

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos; [...]

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

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; [...]

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: [...]

VII— as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3 do art. 1º;”

Com a nova redação, a restrição do art. 8º, VII, “a” da Lei nº 10.637/2002 e no art. 10, VII, “a” da Lei nº 10.833/2003 passou a não mais abranger os derivados de petróleo de que trata a Lei 9.990/2000.

O que se discute agora, visto não se tratar de um sistema cumulativo, é a possibilidade das distribuidoras se creditarem dos custos de distribuição dos combustíveis, em especial, os custos com fretes e armazenagem deste produtos.

Percebe-se que a lei não instituiu que as distribuidoras e varejistas não possam se creditar dos custos de distribuição, mas vedaram (à época dos fatos), expressamente, o creditamento em relação a **bens adquiridos para revenda** de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, **na condição de substituta tributária e de venda de álcool para fins carburantes**.

O crédito pedido pela Recorrente diz respeito ao art. 3º, IX da Lei nº 10.833/03, que, no seu entendimento, permiti o desconto de créditos de **frete e armazenagem** sobre os produtos que comercializa.

O inciso IX do art. 3º da lei 10.833/03 dispõe que o crédito se aplica nos casos dos incisos I e II do mesmo artigo. Por sua vez, a Fazenda Nacional afirma que o contribuinte não é regulado pelos dois primeiros incisos desse artigo, uma vez que não se trata de um produtor ou prestador de serviços (inciso II) e que a alínea “b” do inciso I exclui as mercadorias e produtos referidos nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º da mesma lei, onde se encontra a gasolina e o óleo diesel.

O Recorrente afirma não ser meramente um comerciante, mas sim uma empresa que desenvolve verdadeiro processo de beneficiamento da gasolina. Afirma então ser a gasolina tipo “C” obtida após mistura de álcool anidro e gasolina tipo “A”, um típico produto industrializado.

Nesta duvidosa interpretação, quer a empresa provar que o frete e armazenagem são insumos em sua atividade industrial, de forma a se enquadrar no inciso II do art. 3º da lei 10.833/03, uma vez que tal inciso refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na **prestação de serviços** e na **produção ou fabricação** de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

A simples mistura de dois produtos, para a adequação do combustível à legislação, não caracteriza atividade industrial. Menciono parte do voto preferido pelo relator Gilson Macedo Rosenberg Filho, por ocasião do recurso nº 504.580, processo administrativo 10865.002267/2008-81, julgado pela 1ª turma da 4ª Câmara da 3ª seção:

“Por outro lado, com a devida vênia, e a exemplo da Recorrente, não compartilho com a primeira parte dos argumentos utilizados pela instância de piso, qual seja, a de apoiar-se na regra do inciso II do artigo 3º da Lei nº

*10.833, de 29/12/2003, pois, a meu ver, e na linha do que defendera a Unidade de origem, e, agora, diferentemente do que entende a Recorrente, o correto, ou a motivação para o indeferimento é encontrada, dentre outros, na regra do inciso I, letra “a”, do mesmo dispositivo. Ou seja, uma distribuidora de combustíveis que adquire o álcool anidro com o fim exclusivo de adicioná-lo à gasolina “A” para obter a gasolina “C” que vende ao mercado, e isso, essa mistura, por conta de uma determinação expressa do órgão governamental regulador desse mercado¹, não pode ser equiparada ou considerada como um “fabricante” ou “produtor” de bens ou produtos de que trata o inciso II acima reproduzido; bem diferente disso, trata-se de um mero comerciante que, como tal, adquire bens para revenda de que trata o inciso I. Como se sabe, **não há nenhuma ciência no procedimento de obtenção da gasolina “C”, visto que a mesma decorre da mera adição de determinado percentual do álcool anidro à gasolina “A”, tarefa essa que é feita mediante o simples despejo da primeira no tanque reservatório da segunda. Daí, portanto, a análise do pleito da Recorrente depender da interpretação que se faz da regra contida no inciso I, do artigo 3º e não no inciso II do mesmo artigo.**”Grifamos.*

Não resta dúvida de que o contribuinte não realiza produção ou fabricação. Por outro lado, o contribuinte defende que a referência que o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03 faz aos incisos I e II do mesmo artigo é apenas para 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.

Nesse ponto tem razão o contribuinte tendo em vista que a hipótese de creditamento de armazenagem e frete é expressamente prevista no inciso IX disposto da seguinte forma:

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.

Perceba que o dispositivo remete ao caos dos incisos I e II, quais sejam, resumidamente, às hipóteses de revenda ou produção de bens ou produtos. Entendemos que a menção aos incisos I e II é tão somente para especificar as atividades desenvolvidas para o creditamento, necessitando que o ônus da armazenagem e frete sejam suportados pelo vendedor.

¹ Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/03/2014 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 07/03/20

14 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 11/04/2014 por JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA,

Assinado digitalmente em 14/04/2014 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Importa ressaltar que os produtos descritos nos incisos I e II da Lei nº 10.833/03, que por si só não tem direito a creditamento, são irrelevantes para a finalidade de gerar crédito sobre sua armazenagem e frete.

Veja que são situações distintas reguladas por dispositivos distintos, uma concede armazenagem e frete e a outra impossibilita o creditamento sobre os produtos especificados (exemplo, álcool, gasolina e diesel). Em nenhuma hipótese a vedação estabelecida para o creditamento sobre tais produtos (principais) são limitativos do aproveitamento do créditos dos custos com armazenagem e frete, que, no nosso entendimento, é expressamente permitido.

Caso não fosse a intenção do legislador atribuir creditamento sobre armazenagem e frete em relação aos mesmos produtos excetuados nas alíneas do inciso I do art. 3º da Lei 10.833/03, tal exceção deveria constar expressamente no próprio inciso IX que regula tal hipótese.

Por fim, claro se mostra que as exceções sobre o creditamento dos produtos referidos no incisos I e II do art. 3º da Lei 10.833/03 não são exceções de creditamento de armazenagem e frete.

Ponto incontroverso é a aplicação do inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03 da COFINS para o PIS, conforme a DRJ/REC assim expresso *“De toda forma, ainda que a interpretação da manifestante fosse plausível, a própria lógica da tributação concentrada, por si só, já faz a exclusão que o diligenciante viu na remissão do inciso IX da Lei nº 10.833/2003, também aplicável à Contribuição para o PIS. (G.N.)”* pelo que não me oponho neste ponto específico.

Da depreciação de edificações e benfeitorias feitas em imóveis de terceiros.

A DRJ afirma a possibilidade do desconto de créditos de depreciação em edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, mas que a recorrente somente poderia se aproveitar de encargos de depreciação sobre imóveis de terceiros com os quais firmou contrato de franquia na hipótese de ter assumido, contratualmente, o ônus por tais despesas, que, legalmente, competem ao franqueado.

A DRJ ainda afirma que a quase totalidade dos encargos de depreciação em relação a benfeitorias em imóveis de terceiros foram realizadas à taxa de 100% ao ano.

A Recorrente, por outro lado, afirma que suportou o ônus de forma plenamente comprovada nos autos e que a previsão ou não no contrato da responsabilidade a quem recai os custos de instalações e equipamentos afetará exclusivamente a relação comercial e jurídica firmada entre a Recorrente e os postos revendedores, não interferindo em nada na relação jurídico tributária estabelecida com o Estado Federal.

A empresa alega que as leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 prevêm, no art 3º, §3º, inciso II, a vinculação do direito ao crédito exclusivamente aos custos e despesas incorridos.

Nesta lide cabe dar razão a DRJ, uma vez que o direito à compensação pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional. Deve constar no contrato quem de fato suportará o ônus das benfeitorias realizadas.

De outra forma poderia ocorrer um aproveitamento ilícito dos contribuintes, exigindo créditos referentes a mesma depreciação por duas vezes, uma por parte do franqueador e outra por parte do franqueado.

Da depreciação da “estação compressora de gás GNV”

A DRJ afirmou que não sendo a estação compressora adquirida ou fabricada para locação, e sendo a ALESAT uma distribuidora (não utiliza o equipamento na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços), é de se considerar que não foram atendidos os requisitos do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 para a apuração de crédito decorrente de encargo de depreciação desse equipamento.

A Recorrente afirma se enquadrar no conceito de industrial por realizar a operação de beneficiamento da gasolina, e alega que a restrição imposta pela RFB ao creditamento sobre esses encargos por empresas comerciais se trata de condição não prevista em lei, uma vez que na redação do dispositivo não há qualquer restrição à utilização dos referidos créditos apenas às empresas industriais. Ainda afirma que entendimento contrário ofende o princípio da isonomia.

Assiste razão a DRJ, pois de fato o dispositivo legal apenas dá direito ao crédito pela depreciação de bens utilizados **na produção** de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Como já exposto anteriormente a contribuinte não pratica atividade industrial de produção de bens destinados à venda, entendemos que a simples mistura de álcool anidro à gasolina não caracteriza atividade industrial.

Portanto, em relação aos pedidos finais da recorrente expressamos o seguinte entendimento:

a) Em relação ao pedido de reconhecimento do direito ao crédito de PIS/COFINS sobre os custos relacionados a produtos com incidência monofásica, entendo que há direito ao crédito mesmo quando sobre a operação incida a alíquota “zero”.

b) No que diz respeito ao regime de apuração e cálculo da contribuição para o PIS decorrente das vendas de gasolina e óleo combustível, entendemos que a partir das alterações introduzidas pela Lei 10.865/04 no artigo 1º, § 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/02 as refinarias, importadores, distribuidoras e varejistas passaram a ser submetidas ao regime da não-cumulatividade para o PIS/COFINS quanto às receitas decorrentes das vendas de gasolina e óleo combustível, desta forma, revise-se a tabela de cálculo efetuada pela auditoria fiscal.

c) Por tudo o que foi dito, entendemos que os distribuidores e varejistas de combustíveis, tributados à alíquota zero em razão do regime monofásico, podem creditar-se dos custos e despesas com frete e armazenagem decorrentes da revenda de bens ou produtos, ainda que estes bens ou produtos estejam vedados para o creditamento sobre suas próprias aquisições (alíneas “a” e “b”, incisos I, art.3º da Lei 10.833/03), as exceções previstas para o creditamento do produto principal não se aplicam ao creditamento sobre o creditamento de armazenagem e frete previstos no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03.

d) Quanto ao reconhecimento ao direito ao crédito da depreciação dos custos incorridos com edificações e benfeitorias, não é possível tal creditamento sem a prova de que a contribuinte arcou com o ônus decorrente de tais benfeitorias, em especial, previsão contratual neste sentido.

e) Não é possível reconhecer, como requerido pela recorrente, o direito aos créditos dos encargos de depreciação sobre estação compressora de gás, por não se tratar de máquina utilizada na **produção** de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Pelo exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO, para que seja revista a tabela elaborada pelo auditor fiscal considerando as receitas de revenda de óleo diesel e gasolina como receitas não-cumulativas e assim revise os valores dos créditos concedidos nesta nova proporção, bem como conceder creditamento PIS/COFINS sobre custos e despesas de armazenagem e frete e NEGAR os pedidos referentes a crédito sobre depreciação dos custos incorridos com edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros em que não ficou comprovado que a Alesat assumiu o ônus e NEGAR os pedidos referentes a crédito sobre encargos de depreciação sobre estação compressora de gás.

Sala das sessões, 29 de janeiro de 2014

(assinado digitalmente)

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Belchior Melo de Sousa - Relator

O presente voto vencedor é para consignar a divergência levantada em relação ao do entendimento do eminente Relator que sustentou o voto pelo parcial provimento ao recurso voluntário, reformando a decisão recorrida. Seu encaminhamento culminou em considerar não-cumulativas as receitas de revenda de óleo diesel e gasolina incluídas no regime monofásico, e, conseqüentemente, em alterar a composição da tabela de receitas elaborada pelo Auditor Fiscal, e em determinar: (i) a revisão dos valores dos créditos concedidos tomando como base a nova proporção (para fins de rateio das despesas e custos comuns) e (ii) a inclusão entre esses créditos os relativos às despesas de armazenagem e frete vinculados à revenda dos produtos.

A divergência ampara-se na interpretação da norma do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002, que, ao dispor sobre a aferição do *quantum* devido na sistemática não cumulativa, excepciona a receita bruta auferida pelos **produtores ou importadores** da regra geral contida na cabeça do artigo, à alíquota de 1,65%, incluindo-a **no regime monofásico**, com alíquotas diferenciadas em função de cada tipo de produto derivado de petróleo. Reza o dito dispositivo legal:

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

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

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; [...]/[grifei]

Ao excepcionar a receita auferida pelos **produtores e importadores** da regra geral, a norma está a dizer, no antecedente, que as bases de cálculo apuradas por esses agentes com os citados produtos, “conforme o disposto no art. 1º”, passaram a estar enquadradas na sistemática não cumulativa, aplicando-se a estas alíquotas distintas.

Não se está aqui a patrocinar interpretação literal do conteúdo da norma. Todavia, é elementar que o sentido de uma norma é edificado a partir da apreensão tópica do significado, do alcance ou da delimitação de vocábulos expressos e claros de que o texto se serve, e que somente podem ser mitigados ou estendidos se a construção da norma é justificada de forma consistente mediante a integração com outro(s) texto(s) do sistema.

No caso presente, a norma do art. 2º, acima, é o substrato por meio do qual se visualizam os agentes da monofasia que ingressaram na não cumulatividade, uma vez ali identificados os destinatários da norma – os produtores e importadores - à qual compreensão subordinam-se as regras de creditamento na sistemática da não cumulatividade das aludidas contribuições, neste segmento econômico. Não há no ordenamento outro texto que a este se conjugue cuja possível norma que resulte ofereça um olhar amplo e extensivo acerca de outros destinatários submetidos à monofasia dos derivados de petróleo abarcados na sistemática da não cumulatividade.

Assento que a norma contida no art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002, com a redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, é a que migra a arrecadação concentrada dos produtos derivados de petróleo para o campo de apuração da sistemática não cumulativa, ao tempo em que desenha a coexistência parcial de ambos os regimes. A parcialidade reside na eleição dos sujeitos destinatários da norma, já referidos, na exclusão dos créditos sobre os ditos produtos submetidos à arrecadação concentrada e na inclusão de demais custos e despesas vinculados ao auferimento das respectivas receitas, inclusive armazenagem e frete na operação de venda.

Este fundamento conjuga-se com o art. 1º, § 3º, I, da mesma lei, que estipula que as receitas decorrentes de saídas sujeitas à alíquota zero não integram a base de cálculo mencionada na cabeça do artigo, vale dizer, as receitas dos distribuidores e comerciantes varejistas de derivados de petróleo (sujeitas à alíquota zero) não integram a base de cálculo na sistemática da não cumulatividade, *verbis*:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.[...]

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; [...]

Assim:

a) identificados os destinatários, segundo o disposto no § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.637/02, acima – estes, os produtores ou importadores;

b) inexistente outro texto legal que permita dar a este, acima, uma significação extensiva, relativamente aos sujeitos; e

c) excluídas da não cumulatividade as receitas submetidas à alíquota zero, segundo o disposto no § 1º, do art. 1º, acima, não há como se afirmar que as receitas auferidas por cada um dos demais agentes intervenientes na cadeia de circulação dos produtos derivados de petróleo submetidos ao regime monofásico (à exceção das receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes) – estes, os distribuidores e os comerciantes varejistas - passaram a se sujeitar, concomitantemente, à sistemática da não cumulatividade.

No olhar da Recorrente o fato juridicizado pela norma trazida pela redação da Lei nº 10.865/04 são as **receitas obtidas com os produtos** submetidos ao regime monofásico, sendo a mensagem por ela veiculada restrita a este objeto genérico. Enxergar por esta lente é um mote para interpretar que todas as receitas com tais produtos desembarcaram na sistemática não cumulativa abarcando assim os distribuidores e os comerciantes varejistas de tais produtos, indistintamente, como destinatários da norma.

Vejo que essa perspectiva de observação e apreensão é notoriamente enviesada e parcial, na medida em que, de modo deliberado, a Interessada irreleva a referência, no texto, aos produtores e importadores e, via de consequência, desconsidera o fato de que é exatamente a presença desses atores no ventre do art. 2º (que se reporta ao art. 1º, ambos da Lei nº 10.637/02) que revela a circunstância de estes sujeitos passivos operarem a apuração das contribuições na sistemática não cumulativa. Estes, e só estes operam na não cumulatividade.

Construída a norma nos termos acima, desfiguram-se os argumentos na defesa do suposto direito, com fulcro:

a) no art. 21, II, da IN SRF 600/05, reproduzido no art. 27, II, da IN SRF 900/2008, eis que elas regram para situações fáticas abrangidas pela sistemática da não cumulatividade;

b) no art. 17 da Lei nº 11.033/04, pela observação de que este artigo inscreve-se na sequência de outros (art. 13 ao art. 17) que têm um destinatário específico, os beneficiários do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, constituindo-se, por isso, em norma especial a compor a política de benefício fiscal a este setor.

Não há na norma do art. 17 parâmetro algum (vocábulo ou expressão) que a conecte com as normas gerais de creditamento previstas nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, ou até na Lei nº 10.865/04. A conexão com estas, pela técnica legislativa usual, haveria de se dar por meio de nova redação dada ao respectivo artigo de lei, com a introdução de parágrafo inscrevendo a norma permissiva.

Nada obstante a técnica legislativa adotada, numa interpretação um pouco mais ampla, pode-se ter que a aplicação do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 - a par de não estar criando novas possibilidades de créditos - destina-se a manter o creditamento sobre determinados insumos aplicados em produtos e mercadorias cujas receitas de vendas sofrem normalmente a incidência das contribuições, que poderiam ser utilizados caso não houvesse a adoção de alíquota zero na saída destes.

c) nas disposições das medidas provisórias nºs 413/08 e 415/08, pelo fato de que elas não vieram excluir direito preexistente aos créditos pleiteados.

A conclusão a se alcançar das ditas medidas provisórias é que elas vieram apenas destacar expressamente o entendimento de que não se aplica o disposto no art. 17 da Lei 11.033/04 aos distribuidores, comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias, consoante o que já previsto no art. 2º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03. A força deste entendimento está em convergir com o que já se disse no art. 17, citado. Os dispositivos das medidas provisórias interpretaram a lógica da incompatibilidade do regime monofásico dos distribuidores, comerciantes atacadistas e varejistas das ditas mercadorias com o sistema de apuração de créditos da não cumulatividade. Tal incompatibilidade não existe, como já manifestado, em relação aos produtores e importadores, que suportam a carga do tributo. Para os demais da cadeia de comercialização o que se dá é repercussão econômica do tributo.

Que lógica haveria **no sistema**, para o âmbito das finanças públicas, - que anda *pari passu* com o Direito Tributário, este como tributário daquelas -, com a instituição de regime monofásico para diversos setores, se a Fazenda tem que permitir o creditamento a todos ao agentes da cadeia de circulação, com enorme possibilidade de sempre gerar ressarcimento aos que não apuram a contribuição, por influxo da alíquota zero?

Qual a lógica, no plano da Administração Tributária, de instituir o regime concentrado de arrecadação e ocupar um arsenal de fatores de atuação para administrar ressarcimentos às pessoas jurídicas distribuidores e comerciantes varejistas, nos moldes da presente disputa? Acaso as receitas com a revenda dos referidos produtos sujeitos à tributação monofásica estivessem realmente incluídas na sistemática da não cumulatividade, gerando direito aos créditos pleiteados, não seria mais pragmático, já que concentrada, operar com alíquotas menores incidentes sobre as receitas dos produtores e importadores e com isso otimizar o uso da máquina fazendária

Ambas as reflexões acima não são postas aqui como fundamento da decisão, porquanto, nada obstante ser idéias subsidiárias que auxiliam a compreender o sistema, não são argumentos jurídicos.

Qual a lógica (jurídica) dentro do próprio regime da não cumulatividade “ressarcir” créditos sem a contrapartida de débitos que esses outros sujeitos não apuram, quando o princípio - convertido em regra da Lei nº 10.637/02 é: “Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação:...”?

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 29 de janeiro de 2014

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa

CÓPIA