



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.722291/2012-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.490 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COPA ENERGIA DISTRIBUIDORA DE GÁS S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/01/2008, 29/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE

De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, afastar as preliminares de nulidade para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

Juciléia de Souza Lima – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário de contra lavratura de Auto de Infração para exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, apurando-se o valor total de R\$ 552.979,23 e competências 01/2008 a 12/2008, bem como infrações de créditos constituídos indevidamente, e ao Auto de Infração Contribuição para o PIS/Pasep, no valor total de R\$ 120.054,77 e competências 01/2008 a 12/2008 (fls. 817/837), bem como, constatou-se as seguintes infrações, e por consequência, procedeu-se as glosas abaixo informadas:

**A- Houve o Indeferimento da formulação de PER em um único pedido para ressarcimento de crédito extemporâneo; e**

B- Também houve as seguintes glosas:

**b.i. Bens utilizados como insumos;**

**b.ii. Serviços utilizados como insumos;**

**b.iii. Sobre bens do ativo imobilizado** (com base nos encargos de depreciação);

**b.iv. Quanto às Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda de GLP:** entendeu-se que o frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para revenda e de insumos para produção integra o custo de aquisição. Logo, o frete na aquisição de mercadorias (incluído na linha "Bens utilizados como insumos"), quando contratado com pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos do PIS e da Cofins, de vez que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição das mesmas. Entretanto, na hipótese do presente, para os produtos sujeitos à incidência monofásica, há vedação expressa para o desconto de créditos em relação à aquisição de bens para revenda, e, portanto, não há como permitir o desconto de créditos relativos ao frete que compõe o custo de aquisição das mercadorias para as quais é vedado o creditamento.

**b.v- Despesas de Aluguéis de prédios Locados de PJ:** constatou a fiscalização que existiam valores indevidamente aproveitados, tais como: valores pagos a pessoa física por intermédio de pessoa jurídica, despesas de arrendamento de área no complexo portuário.

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Curitiba/PR, formalizada através do acórdão nº 06-61.977, assim ementado:

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

Data do Fato Gerador: 31/01/2008, 29/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VINCULADA AO MERCADO INTERNO.

O contribuinte que apurar crédito de PIS/PASEP na forma da Lei nº 10.637, de 2002, (e suas alterações posteriores) e não puder utilizá-lo na dedução de débitos da respectiva contribuição, poderá fazê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e, na impossibilidade de utilizar esse crédito na forma acima citada, poderá solicitar, ao final do trimestre-calendário, o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria, principalmente quanto aos créditos que somente podem ser utilizados para a dedução da Contribuição devida e os créditos passíveis de ressarcimento ou compensação.

DISTRIBUIÇÃO DE GLP. EMPRESA COMERCIAL. VEDAÇÃO.

I - A atividade de acondicionamento de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP em botijões feita por distribuidora não se caracteriza como industrialização, mas como comercial por consubstanciar-se em acondicionamento para transporte, a atender as exigências das normas técnicas da Agência Nacional de Petróleo.

II - Uma vez que a empresa é comercial (distribuidora de GLP), vedada está a aplicação dos incisos II e VI do art. 3º da Lei n 10.637, de 2002.

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

Data do Fato Gerador: 31/01/2008, 29/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VINCULADA AO MERCADO INTERNO.

O contribuinte que apurar crédito de COFINS na forma da Lei nº 10.833, de 2003, (e suas alterações posteriores) e não puder utilizá-lo na dedução de débitos da respectiva contribuição, poderá fazê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e, na impossibilidade de utilizar esse crédito na forma acima citada, poderá

solicitar, ao final do trimestre-calendário, o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria, principalmente quanto aos créditos que somente podem ser utilizados para a dedução da Contribuição devida e os créditos passíveis de ressarcimento ou compensação.

#### DISTRIBUIÇÃO DE GLP. EMPRESA COMERCIAL. VEDAÇÃO.

I - A atividade de acondicionamento de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP em botijões feita por distribuidora não se caracteriza como industrialização, mas como comercial por consubstanciar-se em acondicionamento para transporte, a atender as exigências das normas técnicas da Agência Nacional de Petróleo.

II - Uma vez que a empresa é comercial (distribuidora de GLP), vedada está a aplicação dos incisos II e VI do art. 3º da Lei n 10.833, de 2003.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pelo cancelamento da autuação fiscal.

É o que havia a ser relatado.

## VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência da arguição de preliminares, passo a analisá-las.

### I- DAS PRELIMINARES

#### 1.1- Da alegação de Decadência

A Recorrente pugna pelo reconhecimento de decadência em relação às competências 12/2007, 01/2008, 02/2008, 03/2008 e 04/2008. O lançamento, entretanto, não envolveu a competência 12/2007, mas as competências 01/2008 a 12/2008, tendo os respectivos fatos geradores ocorrido nas datas: 31/01/2008, 29/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008,

31/05/2008, 30/06/2008, 30/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008 e 31/12/2008.

O Auto de Infração foi lavrado em **março de 2013** para exigir contribuições ao PIS e COFINS referente aos meses de **dezembro de 2007 e janeiro, fevereiro, março e parcela de abril de 2008**, o que, em tese, poderia ter ocorrido a decadência para constituição do respectivo crédito em **relação aos fatos geradores ocorridos em dezembro de 2007 e janeiro a início de abril de 2008**.

Digo “em tese”, pelas seguintes razões.

Não comprova a Recorrente a existência de pagamento antecipado a enquadrar-se nas disposições contidas no art. 150, caput e § 4º, do CTN.

Pois, ausente pagamento, apuração (escrituração contábil e fiscal), o prazo decadencial tem seu início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma disposta no art. 173, I do CTN, conforme autorizado pela Súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça.

Não havendo que se falar em decadência.

#### **1.2- Alegação de nulidade por cerceamento de defesa**

Pugna a Recorrente pelo reconhecimento de nulidade do despacho decisório por cerceamento de defesa.

De início, observa-se que, somente, duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 do PAF a ensejar nulidade “ab initio” as peças que o compõem: a incompetência do prolator do ato administrativo (ato, decisão ou despacho) e a preterição do direito de defesa.

Pois bem.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Para arrematar, o ato ou despacho administrativo foi emitido por servidor competente, arrolando claramente todas as razões de fato e de direito que ensejaram o indeferimento do crédito vindicado.

Segundo, para que se confirme a nulidade, a irregularidade praticada pressupõe que o dano causado ao sujeito passivo seja concreto, devendo o prejuízo resultante ser inequivocamente demonstrado. É somente em face de prejuízos causados à parte que irregularidades processuais podem acarretar a nulidade de determinado ato, pois do contrário seria sobrepor as formalidades processuais ao seu real objetivo.

Ao contrário do entendimento da recorrente, o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, a suscitada nulidade da decisão recorrida é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade, pois não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Sendo assim, afasto a preliminar arguida.

### 1.3- Da diligência fiscal

Registra-se que o princípio da verdade material não se presta a amparar a juntada de documentos a qualquer tempo, bem como, para designação de diligências desnecessárias.

Ao decidir, esta Turma tem adotado um formalismo moderado no que cerne a juntada de documentos a qualquer tempo. Entretanto, entendo que, a admissão de juntada de provas se restringe ao momento da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade no processo administrativo, ressalvada a demonstração de impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidas aos autos, o que não é o caso dos autos.

No que cerne à realização de diligência, dado a maturidade da causa, bem como, a robustez das provas apresentadas, entendo ser prescindível.

No que cerne ao mérito, a negativa do direito creditório deu-se por ausência de provas, ônus que a Recorrente não conseguiu se desincumbir.

Ora, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar ou restituir é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito. Daí, se ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento, conforme inteligência do inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 3º- Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no §1º:

VII- o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

Neste sentido, é pacífico neste Tribunal Administrativo que o ônus de comprovação do direito creditório pleiteado em Pedido de Restituição/ Declaração de Compensação pertence à Recorrente, isso porque o ônus da prova recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373 do CPC/2015, sob pena de restar indeferido o seu pedido.

Por fim, salvo melhor juízo, entendo que não é caso de conversão do julgamento em Diligência, para complementação do conjunto probatório, eis que esta não se presta a este fim, mas tão somente para prover esclarecimentos sobre o que já se encontra nos autos.

Por isso, rejeito a preliminar arguida e passo a analisar o mérito do presente recurso.

## II- DO MÉRITO

### 2.1- Do PER em um único pedido para ressarcimento de crédito extemporâneo

A empresa, em um único PER, informou como créditos de 3º e 4º trimestre de 2008, valores apurados no 2º trimestre do mesmo ano. Apreciando o pedido o despacho decisório, referendado pela DRJ, a fiscalização se recusou a emitir juízo sobre valores não pertinentes ao 4º Trimestre/2008.

A contribuinte insurge-se contra tal decisão, alegando que esse procedimento não teria embasamento legal.

Cabe, primeiramente, transcrever o art. 16 da Lei 11.116/2005:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do anocalendarário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I- compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

A IN SRF 600/2005, ao disciplinar a matéria, assim dispôs:

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser

utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I- custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II- custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência; ou

III- aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

§ 1º A compensação a que se refere este artigo será efetuada pela pessoa jurídica vendedora na forma prevista no § 1º do art. 26.

(...)

§ 5º O saldo credor acumulado, na forma do inciso II e do § 4º, no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser utilizado para compensação a partir de 19 de maio de 2005.

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III e o § 4º somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário.

(...)

§ 8º A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art.

§ 9º O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre calendário

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa

PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 2º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II e do § 4º do art. 21, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I referir-se a um único trimestre-calendário.

II ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Portanto, tem-se que o saldo credor remanescente após o encerramento do trimestre-calendário pode ser utilizado para compensação ou ser objeto de pedido de ressarcimento, observadas as condições e procedimentos estipulados no art. 22 da IN SRF nº 600/2005.

Daí, em relação a possibilidade de ressarcimento de créditos apurados em períodos anteriores, considerados “extemporâneos”, pois, de acordo com o § 4º do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, os créditos não aproveitados no mês em que originaram, podem ser aproveitados nos meses subsequentes, essa é a diretriz que deve nortear o contribuinte na apuração e utilização de créditos de PIS/Pasep e Cofins na sistemática da não-cumulatividade.

Mesmo após a Lei nº 11.116, de 18/05/2005, não houve qualquer alteração na sistemática determinada pelo § 4º do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, dispondo, tão somente, que os pedidos de ressarcimentos somente poderiam ser apurados no encerramento do trimestre, o que não quer dizer que os saldos acumulados anteriormente não poderiam ser incluídos no pedido de ressarcimento.

O objetivo da Lei 11.116/2005, no caso, foi estabelecer um período mínimo, no caso um trimestre, para o contribuinte possa solicitar o ressarcimento dos créditos acumulados, sem, contudo, prejudicar os créditos apurados anteriormente a um determinado trimestre.

Todavia, no que se refere à retificação das obrigações acessórias- DACON, no entendimento desta Relatora, entendo que se faz necessária a retificação das respectivas declarações para que, a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas, garantindo-se sua liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Portanto, ratifico o entendimento do julgador de piso para reconhecer que cada pedido deve se referir a um único trimestre calendário, desde que, mediante a retificação das obrigações acessórias. Neste tópico, não há reforma a fazer.

## 2.2- Das glosas

Em sede de verificação do direito creditório pleiteado, houve as seguintes glosas:

### b.ii- Bens e serviços utilizados como insumos

Ademais, também houve glosa da aquisição de bens e de Serviços utilizados como insumos pela fiscalização, por considerar que a recorrente exerce atividade comercial.

O art. 3º da Lei 10.833/2003, assim prevê:

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) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004 b) ) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para

utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

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:

(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 6º, inciso I, e 10 a 15 do art. 3º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

III nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

IV nos arts. 7º e 8º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Como é sabido, o inciso I do art. 3º é aplicado especificamente para as receitas decorrentes de operações comerciais resultantes de aquisição para revenda, enquanto o inciso II desse mesmo artigo trata dos créditos obtidos em função dos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Portanto, somente no caso do inciso II (prestação de serviços e produção ou fabricação) é admitido o desconto relativo à aquisição de insumos. Para as empresas comerciais, aplica-se o disposto no inciso I.

Para identificar corretamente se uma despesa pode ser considerada no cálculo dos créditos, é necessário analisar quais atividades exerce a contribuinte.

No caso, a contribuinte atua no segmento de distribuição de gás liquefeito de petróleo.

No Recurso Voluntário, a pretensão geral trazida pela Recorrente é no sentido de que, na condição de empresa fabricante, seja-lhe garantido o crédito de insumo do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Por sua vez, o exercício da atividade de distribuição de gás liquefeito de petróleo é incontestável no presente processo.

De certo, a dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário poderia não ter apresentado restrições ao direito de tomada de créditos a legitimar a creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições). Todavia, assim não ocorrera, pois a legislação do PIS e da COFINS ao apresentar um rol taxativo de direito de crédito, indubitavelmente, imputou o efeito cumulativo a algumas atividades, dentre as quais, a atividade de distribuidor não se equipara a do produtor.

Existem limites legais impostos pela legislação vigente ao apresentar um rol taxativo de despesas passíveis de creditamento, bem como, exigindo que, para o creditamento com fulcro no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo seja utilizado "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda". Assim, considerando a seara administrativa na qual se insere essa discussão, não posso me desvincular dos termos da lei, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho.

Registra-se que o julgamento do recurso repetitivo n.º 1.221.170 pelo Superior Tribunal de Justiça reconheceu que o rol trazido pelas leis referenciadas seria taxativo, não ampliando o rol de hipóteses passíveis de creditamento. Aquele julgado não estendeu às pessoas jurídicas distribuidoras de GLP, a possibilidade de creditamento, se restringindo a análise para as empresas produtoras/fabricantes e prestadoras de serviço.

O que aquele julgado buscou identificar é qual o conceito de insumo que deve ser considerado por aquelas pessoas jurídicas que o dispositivo legal assim o autoriza (leia-se, as prestadoras de serviço e produtoras/fabricantes).

Nesse sentido que se entende que, considerando a redação legal vigente e não afetada pelo julgamento do Recurso Repetitivo n.º 1.221.170, a hipótese normativa do inciso II do art. 3º das referidas leis é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços, não sendo possível a tomada de crédito de insumo na distribuição de GLP Liquefeito.

Por isso, nego provimento ao presente tópico recursal.

**b.iii. Dos bens do ativo imobilizado** (com base nos encargos de depreciação): refere-se a tanques estacionários, vasilhames, máquinas e equipamentos em geral, etc.

Pelas mesmas razões acima expostas, não há como conceder crédito à recorrente sobre dispêndios com aquisição de bens no ativo imobilizado dado que sua atividade é comercial.

Pois, nos termos do inciso VI do artigo 3º da Lei 10.833/2003, expressamente, se prevê que máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado geram crédito quando adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O que não é o presente caso.

Desse modo, mantenho hígidas as glosas.

**b.iv. Quanto às Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda de GLP para revenda (monofásico)**

A fiscalização argumentou que o frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para revenda e de insumos para produção integra o custo de aquisição, a teor do disposto no art. 289, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR/ 1999) (e-fls. 166).

Logo, o frete na aquisição de mercadorias, quando contratado com pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, poderia, em princípio, gerar créditos do PIS e da Cofins, dado que ele integra o valor de aquisição das mesmas.

Entretanto, no presente caso, segundo o entendimento da fiscalização, para os produtos sujeitos à incidência monofásica, haveria vedação expressa para o desconto de créditos em relação à aquisição de bens para revenda.

Argumenta a fiscalização que em relação ao crédito referido no inciso IX do art. 3º o e art. 15, inciso II da Lei nº 10.833/2003 (frete na operação de venda), verifica-se que o contribuinte pretendeu se creditar do "frete na operação de venda, no caso do inciso I (bens para revenda), cujo ônus foi por ele suportado". E que o inciso I a que se remete o texto legal teria excluído a revenda de produtos monofásicos, não sendo, portanto, possível calcular crédito sobre as despesas de frete na venda dos aludidos produtos (GLP).

Pois bem. A legislação aplicável ao caso está abaixo disposta:

Art. 1- A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º- Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º- A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

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

I- isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (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;

(...)

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:

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:**

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

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

(...)

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

Sendo assim, extrai-se do §1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, especificamente em seu inciso I, há expressa referência à atividade de revenda de GLP.

Sendo que, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apesar de haver previsão de aproveitamento de créditos, em geral sobre insumos (inciso I do Caput) e sobre fretes de venda (inciso IX do Caput):

- para créditos em geral, há expressa exceção à atividade de revenda de GLP, na alínea (b) do inciso I; e

- para créditos sobre frete de venda, há delimitação de sua concessão às situações previstas no inciso I e II, sendo que, no inciso I, é hipótese de exceção aplicada à atividade de revenda de GLP.

Por tudo, entendo que o frete sobre a operação de venda, realizada pela Recorrente atinente à atividade de revenda de GLP, não está alcançado pela previsão constante do inciso IX do Caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por consequência, entendo que a aquisição de GLP para revenda não é passível de geração de créditos, uma vez que compõe o custo de aquisição do GLP.

Pois, no que pese o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 autorizar o cálculo de créditos sobre frete na operação de venda, porém há expressa exceção: "nos casos dos incisos I e II (...)", sendo que a vedação do aproveitamento de créditos quanto ao GLP trata-se de exceção legal imposta pelo legislador.

A clarificar, entendo que o art. 3º, nos seus incisos, ao prever o deferimento de créditos, quando assim o faz, diz, unicamente, respeito às situações por ele determinadas, não cabendo qualquer interpretação extensiva, daí, também não há que se falar em créditos sobre fretes na revenda do GLP.

A atividade desenvolvida pela Recorrente- comercialização de GLP, como distribuidora, enquadra-se as exceções legalmente impostas pela legislação no que cerne à concessão de direito de créditos das contribuições PIS/COFINS, merecendo manter-se hígdas as respectivas glosas.

Por fim, resta claro que, conforme a sistemática citada acima, a norma tributária vedou o direito ao desconto de créditos calculados sobre o custo do GLP adquirido para revenda, e, ato contínuo, o crédito em relação aos gastos vinculados à revenda desse produto, como, por exemplo, as Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (monofásico).

Todavia, no que se refere a aplicação de percentuais de proporcionalidade apurados pela Fiscalização para obter a parcela vinculada à Receita Tributada No Mercado Interno. A parcela vinculada a Receita Não Tributada no Mercado Interno, não há reforma a fazer.

Pois, para segregação desses créditos comuns que resultem em créditos vinculados a receitas de vendas de GLP (alíquota zero) e créditos vinculados à receitas tributadas, aplica-se o critério estabelecido no § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002, e 10.833/2003, qual seja, o método de apropriação direta ou do rateio proporcional (com base na receita). Correto está o procedimento adotado pela fiscalização.

#### **b.v- Despesas de Aluguéis de prédios Locados de PJ:**

Esclarece a fiscalização que, após segregação dos valores por mês/calendário, foram analisadas planilhas e contratos de locação, de modo que verificamos alguns valores

indevidamente aproveitados, tais como: valores pagos a pessoa física por intermédio de pessoa jurídica e despesas de arrendamento de área no complexo portuário.

De acordo com o despacho decisório, vários imóveis alugados, embora tivessem como locador uma pessoa jurídica, pertenciam a pessoas físicas. A pessoa jurídica informada no contrato era apenas uma intermediária, repassando os pagamentos aos respectivos proprietários. Por essa razão, foram excluídos todos os pagamentos efetuados a pessoas físicas, ainda que por intermédio de uma administradora pessoa jurídica.

Sendo assim, comprovadas que as despesas com locação de imóveis pertenciam à pessoa física, não há como reverter a glosa por ausência de previsão legal.

Consta ainda, no despacho decisório, que a empresa incluiu indevidamente no cálculo dos créditos as despesas de arrendamento de área de terra do complexo portuário SUAPE.

Neste ponto, alega a contribuinte que a única condição imposta pelo inciso V do art. 3º dessas mesmas leis é que a contraprestação seja paga a pessoa jurídica não optante do SIMPLES.

No caso, o contrato foi firmado com a empresa pública de direito privado SUAPE COMPLEXO INDUSTRIAL PORTUÁRIO GOVERNADOR ERALDO GUEIROS, que lhe arrendou uma área de terra, em outros termos, não se trata do arrendamento mercantil disciplinado pela Lei nº 6.099, de 1974 (leasing financeiro), mas de contrato de arrendamento portuário.

O contrato de arrendamento portuário em questão foi celebrado pela NORGÁS - NORDESTE DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA em 04/08/1986 e teve por objeto arrendamento de terreno para a implantação de "terminal especializado para movimentação, engarrafamento e armazenagem de gás liquefeito de petróleo". De fato, não houve simples arrendamento enquanto locação, estando o foco contratual na obrigação de se exercer atividade especializada de terminal para movimentação, engarrafamento e armazenagem de GLP, com fixação de metas mínimas de movimentação a serem atingidas. Sendo assim, o contrato celebrado não se caracteriza como um mero contrato de locação de prédio e nem como um contrato de arrendamento mercantil, sendo cabível a respectiva glosa.

Por isso, mantenho as glosas.

Por todo exposto, afasto as preliminares arguidas no presente, para no mérito, negar-lhe provimento.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Juciléia de Souza Lima**

