



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

**Processo n°** 13227.901380/2012-31  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.182 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2018  
**Matéria** RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. PIS/COFINS.  
**Recorrente** AUTO POSTO IRMAOS BATISTA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES SOBRE COMPRAS.COMBUSTÍVEIS. CREDITAMENTO. DESCABIMENTO.

Incabível o creditamento de frete sobre compras quando inexistir a possibilidade de aproveitamento do crédito com a própria aquisição de combustíveis, logo não pode ser admitido o creditamento para o gasto com seu transporte.

CRÉDITOS DE ALUGUÉIS. REQUISITOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis e prédios, máquinas e equipamentos, quando houver a comprovação dos pagamentos efetuados e sua efetiva utilização na atividade da empresa.

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES SOBRE COMPRAS.COMBUSTÍVEIS. CREDITAMENTO.DESCABIMENTO.

Incabível o creditamento de frete sobre compras quando inexistir a possibilidade de aproveitamento do crédito com a própria aquisição de combustíveis, logo não pode ser admitido o creditamento para o gasto com seu transporte.

CRÉDITOS DE ALUGUÉIS. REQUISITOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis e prédios, máquinas e equipamentos, quando houver a comprovação dos pagamentos efetuados e sua efetiva utilização na atividade da empresa.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa vedação legal, não incide atualização monetária sobre créditos de PIS/COFINS.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato P. de Deus e Diego Weis Jr que davam provimento parcial para conceder o creditamento sobre a aquisição de fretes sobre as compras de combustíveis.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, José Renato Pereira de Deus, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Jorge Lima Abud, Diego Weis Júnior, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

## Relatório

Trata o processo de contestação contra Despacho Decisório emitido pela DRF Ji-Paraná, que deferiu parcialmente o direito ao crédito de COFINS não-cumulativa/mercado interno e, em consequência, homologando parcialmente a compensação declarada até o limite do crédito concedido.

Inconformada com a decisão proferida, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, argumentando que se dedica ao comércio varejista de combustíveis e lubrificantes e a prestação de serviços afins, que é optante pelo regime de apuração pelo Lucro Real e, portanto, sujeita-se à apuração das contribuições para o PIS e a Cofins pelo regime da não-cumulatividade. **Diz que realiza a venda de gasolinas, óleo diesel e demais combustíveis tributados à alíquota zero e que não se apropriou de créditos sobre a aquisição de combustíveis, já que são tributados pelo regime monofásico e não dão direito a créditos, mas, sim, de créditos sobre insumos e serviços necessários na atividade que exerce, uma vez que sendo seu produto final tributado à alíquota zero, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, permitem o aproveitamento dos créditos sobre esses dispêndios.**(grifei).

Quanto aos fretes pagos, esclarece que adquire combustíveis e lubrificantes para revenda, mas como a empresa vendedora não entrega os produtos, precisa contratar serviços de fretes de outras pessoas jurídicas para que o produto chegue até seus estabelecimentos e possa realizar a venda, e ênfatiza, por isso, que o frete é um serviço/insumo necessário para a realização de sua atividade comercial. Ressalta que o art 3º da Lei nº 10.833,

de 2003, não relaciona os insumos/serviços e tampouco considera que apenas indústrias podem realizar créditos, e que a Receita Federal ao editar a IN 404/2004, conceituando o termo insumo, foi além do seu dever de normatizar. Faz uma diferenciação entre a não cumulatividade do PIS e da Cofins e da não cumulatividade do IPI ou do ICMS, citando decisões do CARF, do Tribunal Regional Federal e Soluções de Consulta da Receita Federal.

A Recorrente contesta ainda a exclusão dos créditos que foram glosados, pleiteando o seu reconhecimento e a homologação das compensações declaradas, a suspensão da exigibilidade dos débitos e também o direito à atualização dos créditos com base na taxa Selic.

Tendo em vista as argumentações trazidas em sua Manifestação de Inconformidade e dada a inexistência de documentos comprobatórios nos autos, foi emitido Termo de Diligência pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, solicitando cópias de recibos de aluguéis efetuados no período, comprovação de seu registro contábil e respectivos contratos de locação; bem como relação dos produtos vendidos com detalhamento e sua classificação NCM. Cumprida a solicitação efetuada, os autos retornaram para julgamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento entendeu por julgar parcialmente procedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão 06-054.549.

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa apresentou Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, no qual repisa os argumentos já aduzidos em sede de manifestação de inconformidade com relação a Fretes sobre Compras e Despesas com Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos, cabendo destacar quanto ao pedido, em síntese:

- Seja acolhido o presente Recurso Voluntário;
- Seja Reformado o Despacho Decisório ora guerreado para o fim de Reconhecer os créditos da Recorrente, eis que apurados na forma da legislação em vigor e de direito;
- Que sejam incluídos no montante da base de cálculo de créditos os valores relativos ao insumo **frete sobre compras de mercadorias destinadas à venda**, eis que compõem o custo dos produtos comercializados pela Recorrente, pois foram por ela suportados e atendem a condição de insumo conforme determina a legislação de regência da matéria;
- Que **seja afastado em definitivo** o entendimento de que os fretes sobre compras teriam a mesma natureza tributária do produtos transportado, eis que tal alegação não tem respaldo legal e fere o sistema de não-cumulatividade das contribuições para o PIS e Cofins previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03;
- Que sejam incluídos no montante **da base de créditos os valores a título de aluguéis de máquinas e equipamentos pagos para pessoas jurídicas**, conforme comprovam os boletos bancários pagos

à Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga sob a denominação de “Programa Rodo Rede”, integrantes deste processo, eis que os pagamentos são legítimos e correspondem aos aluguéis de bombas para estabelecimentos de combustíveis com bandeira Ipiranga;

- Que seja determinada a **imediata suspensão da exigência do crédito tributário em face das disposições do artigo 151 do Código Tributário Nacional até que seja proferido despacho decisório definitivo;**
- Determinar que todos os valores de créditos constantes do pedido de ressarcimento sejam atualizados mediante a **incidência da SELIC, a partir do período de apuração do crédito** em face das disposições das disposições do Decreto nº 2.138/97 e parágrafo 4º do artigo 39 da Lei 9.250/95.(grifei).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3302-005.163, de 31 de janeiro de 2018, proferido no julgamento do processo 13227.900124/2012-26, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão **3302-005.163**):

*"Dos requisitos de admissibilidade*

*O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.*

*Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário*

*Cabe esclarecer que o Despacho Decisório ao homologar parcialmente a compensação declarada, cientifica e intima o interessado a efetuar o pagamento dos débitos não abrangidos pela homologação, facultando ao interessado nos termos da legislação de regência a apresentação da manifestação de inconformidade. Optando assim o interessado pela apresentação da manifestação de inconformidade, ato processual que inaugura a lide administrativa no caso em tela, está abrigado pela suspensão da*

*exigibilidade do crédito tributário, nos termos do <sup>1</sup>inciso III do art. 151 do CTN.*

### **MÉRITO**

*Observa-se que a recorrente em extenso arrazoado, discorre sobre o seu suposto direito aos créditos alegados, na ótica de sua interpretação, arguindo ainda que a decisão de piso se mostra confusa e contraditória, notadamente quanto à fundamentação referente à glosa de fretes sobre compras, ressaltando que o julgador em sua interpretação não destaca os dispositivos legais que amparam sua interpretação.*

*Verifica-se não assistir razão à recorrente, haja vista que a fundamentação da decisão de piso em cada matéria abordada, cita expressamente os dispositivos das Leis n.ºs 10.637, de 2002 e Lei n.º 10.833, de 2003, que regem a matéria dos autos e respaldam a exegese conferida a cada tópico analisado.*

*Para a análise a seguir é importante destacar que a empresa tem por objeto mercantil o comércio varejista de combustíveis e a prestação de serviços afins.*

### **Da glosa dos créditos relativos a Fretes sobre Compras**

*Quanto aos pagamentos de fretes sobre a aquisição de combustíveis para revenda, que segundo a recorrente consiste em um serviço necessário para a realização de sua atividade comercial, considerando que a questão fática está bem dirimida, prendendo-se o litígio na interpretação da legislação quanto à possibilidade ou não de creditamento de fretes sobre a aquisição de combustíveis para revenda, utilizo-me da fundamentação esmerada e primorosa sobre o assunto, conferida pelo i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, através do acórdão n.º 3302-003.212, de 16/05/2016, na qual estão plasmados os fundamentos à luz da legislação de regência sobre a matéria, conforme excertos do voto a seguir transcritos:*

*Da glosa dos créditos relativos a gastos com frete.*

*No que tange às glosas dos créditos calculados sobre o valor dos gastos com frete, antes de analisar os pontos controvertidos da lide, entende-se oportuno apresentar uma breve digressão a respeito do fundamento jurídico do direito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os variadas formas como se efetivam os gastos com a prestação de serviços de transporte a pessoas jurídicas que desenvolvem atividades comerciais e industriais ou de produção.*

*Em consonância com a legislação vigente, há fundamento jurídico para a apropriação de créditos sobre o valor do frete sob a forma de custo de aquisição, custo de produção e despesa de venda, conforme demonstrado a seguir.*

---

<sup>1</sup> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:  
(...);  
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

*No âmbito da atividade comercial (revenda de bens), embora não exista expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/20035, com o art. 289 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/ 1999), é possível extrair o fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre o valor dos gastos com os serviços de transporte de bens para revenda, conforme se infere dos trechos relevantes dos referidos preceitos normativos, a seguir transcritos:*

*Lei 10.833/2003:*

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

*I - bens adquiridos para revenda, [...];*

*[...]*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês; [...]* (grifos não originais)

**RIR/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).*

*[...] (grifos não originais)*

*Com base no teor dos referidos preceitos legais, pode-se afirmar que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Assim, somente se o custo de aquisição dos bens para revenda propiciar a apropriação dos referidos créditos, o valor do frete no transporte dos correspondentes bens, sob a forma de custo de aquisição, também integrará a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.* (grifei).

*Em contraposição, se sobre o valor do custo de aquisição dos bens para revenda não for permitida a dedução dos créditos das*

***citadas contribuições (bens adquiridos de pessoas físicas ou com fim específico de exportação, por exemplo), por ausência de base cálculo, também sobre o valor do frete integrante do custo de aquisição desses bens não é permitida a apropriação dos citados créditos.** Neste caso, apropriação de créditos sobre o valor do frete somente seria permitida se houvesse expressa previsão legal que autorizasse a dedução de créditos sobre o valor do frete na operação de compra de bens para revenda, o que, sabidamente, não existe.(grifei).*

(...)

*Em suma, **chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:***

*a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10; 637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999); (grifei).*

*b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10; 637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);*

*c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10; 637/2002); e*

*d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).*

*Os fundamentos acima expendidos, cuja hermenêutica da legislação expressamente citada e sistematicamente organizada permitem inferir que não há amparo legal para o aproveitamento de crédito sobre fretes utilizados pela contribuinte, na compra de combustíveis para revenda, como bem destacou a decisão de piso, em trecho a seguir ressaltado:*

*(...) o frete está relacionado à aquisição de combustíveis, e esta operação, compra de combustíveis, está submetida ao regime monofásico que não gera direito a crédito. Por isso esses gastos de fretes, ainda que componham o custo de aquisição de combustíveis, não podem ser admitidos para efeito de aproveitamento de crédito. Ou seja, não havendo possibilidade de aproveitamento de crédito com a própria aquisição de*

combustíveis assim também não o haverá para o gasto com seu transporte. (grifei).

Assim, mantém-se a glosa acima destacada, por falta de amparo legal para seu creditamento.

### **Das glosas com Despesas com Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos**

Com relação à glosa em apreço, dispõem as leis de regência, Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003:

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

(...)

III -(VETADO)

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

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

(...)

III -(VETADO)

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

Destaca o relatório fiscal:

Foram analisados os comprovantes de pagamento de aluguéis, mês a mês, e solicitamos a cópia autenticada do contrato de aluguel para aferirmos se a utilização dos equipamentos se daria nas atividades da empresa.

Foram apresentados apenas os contratos de locação feitos com a Transportadora Giomila LTDA e com a Transportadora Batista LTDA. **O contrato de locação com a Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga não foi localizado pelo contribuinte.** (grifei).

Referida glosa foi objeto de procedimento de diligência, nos seguintes termos

(...) que seja intimada a interessada a apresentar, relativamente aos 3º e 4º trim/2004 e aos 1º ao 4º trim/2005: 1) **cópias dos recibos de aluguéis efetuados no período à Transportadora Batista Ltda. e à Cia. Brasileira de Petróleo Ipiranga, bem como o seu respectivo registro nos livros contábeis, além dos contratos de locação (...);** (grifei)



*O resultado está consignado nos excertos da decisão de piso como a seguir demonstrado:*

*Em atendimento à diligência efetuada, a interessada juntou comprovantes de pagamentos efetuados no período à Cia. Brasileira de Petróleo Ipiranga, assim como cópia do seu livro Diário onde consigna o respectivo registro. Entretanto, os recibos trazidos aos autos em nada esclarecem a que se referem cada um dos pagamentos, estando em alguns deles mencionado simplesmente referir-se a 'Programa Rodo Rede'. Por óbvio que não restou demonstrado que esses pagamentos são relativos a aluguéis de equipamentos (bombas de gasolina e tanques) utilizados nas atividades da empresa, como pondera a interessada, que possa ser aproveitado para o cálculo do crédito a ser deduzido da contribuição devida.(grifei)*

*Verifica-se que o direito ao crédito da espécie em análise, requer conforme o preceito legal destacado, duas condições: aluguéis (...), pagos... e utilizados pessoa jurídica, nas atividades da empresa.*

*Com efeito, tratando-se de direito creditório, cabe ao interessado a comprovação de seu direito arguido. No caso em apreciação, a interessada além de não apresentar o contrato de locação já referido, os recibos apresentados, conforme arquivos não pagináveis acostados aos autos não demonstram a efetividade dos pagamentos quanto à locação arguida, mesmo após a diligência deferida pela instância a quo, visto que não há nestes documentos a identificação da operação que visam respaldar.*

*Ante o exposto, mantém-se a glosa por falta de comprovação pela interessada.*

*Do direito à atualização dos créditos pleiteados à taxa SELIC*

*Quanto à atualização dos créditos pleiteados à taxa SELIC, trata-se de expressa vedação legal, conforme dispõe o <sup>2</sup>art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003, logo torna-se impossível o atendimento ao pleito da recorrente.*

*Destaque-se que o direito à compensação, pugnado na peça recursal prende-se ao cumprimento dos requisitos impostos pela legislação.*

*Ante o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário."*

Importante frisar que no presente processo o litígio abarca o direito a créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, que encontram correspondência com os pleiteados pela Recorrente no caso do paradigma.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o Colegiado decidiu negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

---

<sup>2</sup> Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Processo nº 13227.901380/2012-31  
Acórdão n.º **3302-005.182**

**S3-C3T2**  
Fl. 11

---

Paulo Guilherme Déroulède