



---

**Solução de Consulta nº 18 - SRRF05/Disit**

**Data** 25 de abril de 2013

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

Observadas as limitações legais ao creditamento, o comerciante varejista de combustíveis pode manter os créditos da não cumulatividade da Cofins que sejam vinculados às receitas sujeitas à alíquota zero em virtude do regime monofásico, quando apurados em decorrência de gastos com energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, de pagamentos a pessoa jurídica referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa e de encargos de depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa.

É possível o ressarcimento de tais créditos ou sua compensação com outros tributos administrados pela RFB, por meio do sistema PER/DCOMP, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos pela IN RFB nº 1.300, de 2012, e que o Pedido de Ressarcimento, obrigatório também no caso de compensação, seja efetuado dentro do prazo de cinco anos do encerramento do trimestre-calendário.

Nos períodos compreendidos entre 01/05/2008 a 23/06/2008 e 01/04/2009 a 04/06/2009, esteve em vigor vedação expressa à manutenção de quaisquer créditos da Cofins não-cumulativa relacionados às vendas dos produtos sujeitos à tributação concentrada constantes no § 1º do art. 2º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002, por parte de distribuidores ou comerciantes atacadistas e varejistas, em decorrência das Medidas Provisórias nº 413, de 2008, e nº 451, de 2008.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos III, IV e VII, §§1º ao 4º, 7º ao 10, art. 10, art. 13; Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 21, 37 e 46; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 7º e 41, inciso IV; Lei nº 5.172, 1966 (CTN) arts. 168 e 169; MP 2158-35, de 2001, art. 42; MP nº 413, de 2008, arts. 14 e 15; MP nº 451, de 2008, arts. 8º e 9º; IN RFB nº 1.300, de 2012, art. 27, caput, inciso II e §4º, art. 32, §§1º e 2º, art. 41, caput e §10, art. 49, caput, inciso II, §§1º, 5º, 6º, 8º, 10 a 12.

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

Observadas as limitações legais ao creditamento, o comerciante varejista de combustíveis pode manter os créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins que sejam vinculados às receitas sujeitas à alíquota zero em virtude do regime monofásico, quando apurados em decorrência de gastos com energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, de pagamentos a pessoa jurídica referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa e de encargos de depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa.

É possível o ressarcimento de tais créditos ou sua compensação com outros tributos administrados pela RFB, por meio do sistema PER/DCOMP, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos pela IN RFB nº 1.300, de 2012, e que o Pedido de Ressarcimento, obrigatório também no caso de compensação, seja efetuado dentro do prazo de cinco anos do encerramento do trimestre-calendário.

Nos períodos compreendidos entre 01/05/2008 a 23/06/2008 e 01/04/2009 a 04/06/2009, esteve em vigor vedação expressa à manutenção de quaisquer créditos do PIS não-cumulativo relacionados às vendas dos produtos sujeitos à tributação concentrada constantes no §1º do art. 2º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002, por parte de distribuidores ou comerciantes atacadistas e varejistas, em decorrência das Medidas Provisórias nº 413, de 2008, e nº 451, de 2008.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos III, IV e VII, §§1º ao 4º, 7º ao 9º, art. 8º, art. 13; Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 21, 37 e 46; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 7º e 41, inciso IV; Lei nº 5.172, 1966 (CTN) arts. 168 e 169; MP 2158-35, de 2001, art. 42; MP nº 413, de 2008, arts. 14 e 15; MP nº 451, de 2008, arts. 8º e 9º; IN RFB nº 1.300, de 2012, art. 27, caput, inciso II e §4º, art. 32, §§1º e 2º, art. 41, caput e §10, art. 49, caput, inciso II, §§1º, 5º, 6º, 8º, 10 a 12.

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

**Relatório**

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, informa que atua no ramo de atividade relativo ao comércio varejista de combustíveis para veículos automotores e formula consulta à Receita Federal do Brasil acerca da interpretação de legislação tributária.

2. Relata que a Lei n.º 10.865, de 2004, que alterou as Leis n.º 10.833, de 2003 e n.º 10.637, de 2002, previu que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) poderiam descontar créditos relativos a 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.
3. Afirma que o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, disciplinou que as vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins não impediriam a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, e que consta no art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, que os saldos credores da contribuição para o PIS e da Cofins poderiam ser objeto de pedido de ressarcimento ou compensação com débitos tributário próprios.
4. Questiona, por fim, se os créditos acumulados nos anos de 2004 a 2008, decorrentes de aluguéis pagos a pessoa jurídica, encargos de depreciação e energia poderão ser compensados por meio de PER/DCOMP com débitos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

## Fundamentos

5. A tributação do PIS e da Cofins sujeitos à não-cumulatividade está disciplinada nas Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, respectivamente. Tal regime de apuração possibilita o desconto de créditos sobre o valor das contribuições apuradas, estando especificado no art. 3º das citadas Leis as situações ensejadoras de creditamento.
6. Consta nos incisos IV e IX, do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e nos incisos III, IV e VII e § 1º do art. 3º, em conjunto com o art. 15, da Lei n.º 10.833, de 2003, que podem ser descontados créditos relativos à energia elétrica consumida no estabelecimento, aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e desde que utilizados nas atividades da empresa e aos encargos de depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa.

### Lei n.º 10.637, de 2002

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

*(...)*

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

*(...)*

***IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.** ( Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007 )*

*(...)”*

Lei n.º 10.833, de 2003

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

(...)

**III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;** (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

(...)

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

(...)

§ 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: ( Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008 )

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput , adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput , incorridos no mês;

III - dos **encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos aos encargos de depreciação relativos a máquinas, equipamentos e incisos VI e VII do caput , incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput , devolvidos no mês.

(...)

Art. 15 . Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

**II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;** (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

(...)”

7. Os §§ 2º e 3º do art. 3º das Leis citadas limitam o direito ao creditamento às aquisições originadas de pessoas jurídicas domiciliadas no país e que, em geral, tenham se sujeitado à incidência das mencionadas contribuições.

8. Enquanto o § 4º estabelece que o crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado na dedução dos valores devido nos meses subsequentes, o art. 13 da Lei n.º 10.833, de 2003, esclarece que esse aproveitamento efetuado posteriormente deve ser feito sem atualização monetária ou incidência de juros.

Lei n.º 10.833, de 2003

“Art. 3º (...)

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito** o valor: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

§ 3º **O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:**

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

§ 4º **O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.**

(...)

*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.*

(...)

*Art. 15 . Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

(...)

*VI - no art. 13 desta Lei.*

(...)”

9. O art. 3º, § 10, da Lei n.º 10.833, de 2003, dispõe que os créditos apurados não constituem receita bruta e servem apenas para dedução do valor devido das referidas contribuições.

“Art. 3º (...)

(...)

§ 10. *O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.*”

10. A gasolina (exceto a de aviação), o óleo diesel e o Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) estão sujeitos ao regime monofásico na tributação do PIS e da Cofins, onde tais contribuições são calculadas aplicando-se alíquotas majoradas sobre a receita bruta auferida com as vendas destes produtos, de forma concentrada nos produtores, importadores e refinarias de petróleo, enquanto são reduzidas a zero as alíquotas referentes às vendas desses combustíveis pelos distribuidores e comerciantes varejistas, conforme art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, em conjunto com o art. 42 da Medida Provisória nº 2158-35, de 2001. Além disso, as referidas receitas passaram a se sujeitar à incidência não-cumulativa, a partir de agosto de 2004, tendo em vista as alterações promovidas nas Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002, pela Lei nº 10.865, publicada no DOU em 30 de abril de 2004.

Lei nº 9.718, de 1998

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

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

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

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de **gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural**; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)”

MP nº 2158-35, de 2001

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

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei nº 9.718, de 1998.”

Leis nº 10.833, de 2003

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, 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:

(...)

~~IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis n.ºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;~~

~~IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória n.º 413, de 3 de janeiro de 2008) (Vide art. 42 da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008) (Revogado pela Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008)~~

(...)

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:  
( Vide Medida Provisória n.º 252, de 15/06/2005 ).

(...)

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) ~~referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; ( Vide Medida Provisória n.º 413, de 3 de janeiro de 2008 ) ( Vide art. 42 da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008 ) ( Revogada pela Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008 )~~”

Lei n.º 10.637, de 2002

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.

(...)

~~IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis n.ºs 9.990, de 21 de julho de 2000, n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;~~

~~IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória n.º 413, de 3 de janeiro de 2008) (Vide art. 42 da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008) ( Revogado pela Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008 )~~

(...)

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 § 3º do art. 1º; (Vide Medida Provisória Nº 413, de 3 de janeiro de 2008)~~ ( Revogado pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )

(...)"

Lei nº 10.865, de 2004

“ Art. 21. Os arts. 1º, 2º, 3º, 6º, 10, 12, 15, 25, 27, 32, 34, 49, 50, 51, 52, 53, 56 e 90 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º.....

§ 3º.....

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

(...)

Art. 37. Os arts. 1º, 2º, 3º, 5º, 5ª e 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º.....

§ 3º.....

IV - de venda de álcool para fins carburantes;"

(...)

Art. 46. **Produz efeitos a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de publicação desta Lei o disposto:**

I - nos arts. 1º, 12, 50 e art. 51, incisos II e IV, da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pelo art. 21 desta Lei;

(...)

IV – nos arts. 1º, 2º, 3º e 11 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a redação dada pelo art. 37 desta Lei.”

11. A partir de 1º de outubro de 2008, as receitas do álcool, inclusive para fins carburantes, submeteram-se à incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins, possibilitando a partir daí o desconto de créditos. Sujeitam-se tais receitas, de forma semelhante às receitas dos combustíveis citados anteriormente, ao regime monofásico, com a diferença que em relação a esses produtos as contribuições para o PIS e a Cofins incidem concentradamente nos produtores ou importadores e distribuidores em geral, enquanto ficam reduzidas a zero as alíquotas dos citados tributos referentes aos comerciantes varejistas e aos distribuidores no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina, conforme art. 7º da Lei nº 11.727, publicada no DOU em 24 de junho de 2008, que alterou o art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998.

Lei nº 11.727, de 2008

Art. 7º O art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação:

*"Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de:*

*I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e*

*II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor.*

*§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida:*

*I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina;*

*II – por comerciante varejista, em qualquer caso;*

*III – nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros.*

*(...)*

*§ 3º As demais pessoas jurídicas que comerciarem álcool não enquadradas como produtor, importador, distribuidor ou varejista ficam sujeitas às disposições da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à pessoa jurídica distribuidora."*

*(...)*

*Art. 41. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação:*

*(...)*

*IV - aos arts. 7º, 9º a 12 e 14 a 16, a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei; ( Redação dada pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008 )*

*(...)"*

12. O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, afirma que "as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações". Já o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, esclarece que, caso sejam acumulados, ao final de cada trimestre, créditos de PIS e Cofins em decorrência de as vendas não estarem sujeitas ao pagamento dessas contribuições, como é o caso de vendas sujeitas à alíquota zero, em virtude do regime monofásico, esse saldo credor poderá ser objeto de pedido de ressarcimento ou de compensação com débitos próprios, relativos a tributos administrados pela RFB.

*“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 ano-calendário 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.”*

13. Caso existam custos, despesas e encargos vinculados simultaneamente às vendas efetuadas com alíquota zero e às vendas sujeitas ao pagamento do PIS e da Cofins, os créditos passíveis de ressarcimento ou compensação deverão ser apurados de forma proporcional à receita não sujeita ao pagamento do PIS e da Cofins ou por meio de apropriação direta dos dispêndios efetivamente relacionados a essas receitas, na forma disposta nos §§ 7º a 9º do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002.

*“Art. 3º (...)*

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.”*

14. A Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, que atualmente trata da compensação tributária federal, disciplina que, quando não puderem ser utilizados no desconto de débitos do PIS e da Cofins em virtude de as vendas estarem sujeitas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, os créditos apurados nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, poderão ser aproveitados por meio de pedido de ressarcimento

ou declaração de compensação com pedido de ressarcimento prévio, desde que efetuados após o encerramento do trimestre-calendário. O § 1º do art. 49 da IN RFB nº 1.300, de 2012, afirma que a compensação desses créditos, deve seguir a normatização prevista para a compensação tributária em geral.

15. Consta no § 4º do art. 27 e no § 8º do art. 49 do citado ato normativo que essa possibilidade de solicitar ressarcimento ou compensação não compreende as aquisições de mercadorias para revenda sujeitas à substituição tributária ou à tributação monofásica, como é o caso de gasolina (exceto de aviação), óleo diesel, GLP, querosene de aviação, biodiesel e álcool, inclusive para fins carburantes, dentre outros.

*Art. 27 . 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 no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente depois do encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:*

(...)

*II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.*

(...)

*§ 4º O disposto no inciso II do caput não se aplica às aquisições, para revenda, dos seguintes produtos:*

*I - gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;*

*II - óleo diesel e suas correntes;*

*III - gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo ou de gás natural;*

*IV - querosene de aviação;*

*V - biodiesel;*

*VI - álcool, inclusive para fins carburantes;*

(...)

*Art. 32 . O pedido de ressarcimento a que se referem os arts. 27, 28, 29 e 30 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora **mediante a utilização do programa PER/DCOMP** ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante formulário acompanhado de documentação comprobatória do direito creditório.*

*§ 1º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II do caput do art. 27, e do seu § 3º, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do 1º (primeiro) trimestre-calendário de 2005, poderá ser efetuado somente a partir de 19 de maio de 2005.*

*§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:*

*I - referir-se a um único trimestre-calendário; e*

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

(...)

Art. 49. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, **que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições,** poderão sê-lo na **compensação de débitos próprios,** vencidos ou vincendos, relativos a tributos de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

(...)

II - **custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência;** ou

(...)

§ 1º A **compensação** a que se refere este artigo será efetuada pela pessoa jurídica vendedora na forma prevista no § 1º do art. 41.

(...)

§ 5º O saldo credor acumulado, na forma do inciso II do caput e do § 4º, no período de 9 de agosto de 2004 até o final do 1º (primeiro) trimestre-calendário de 2005, poderá ser **utilizado para compensação somente a partir de 19 de maio de 2005.**

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

(...)

§ 8º O disposto no inciso II do caput **não se aplica às aquisições, para revenda,** dos seguintes produtos:

I - gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - óleo diesel e suas correntes;

III - GLP, derivado de petróleo ou de gás natural;

IV - querosene de aviação;

V - biodiesel;

VI - álcool, inclusive para fins carburantes;

(...)

§ 10. A **compensação** de créditos de que tratam os incisos I e II do caput e o § 4º, efetuada **depois do encerramento do trimestre-calendário,** **deverá ser precedida do pedido de ressarcimento** formalizado de acordo com os arts. 27 e 32.

§ 11. O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.

§ 12. *É vedada a compensação de crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do PIS/Pasep e da Cofins.”*

16. Depreende-se da leitura do art. 41, § 10, da mencionada Instrução Normativa que a requisição dos referidos créditos escriturais por meio de ressarcimento está sujeita ao prazo prescricional de cinco anos, previsto nos arts. 168 e 169 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 1966), tendo em vista sua natureza tributária, além disso, no caso de o contribuinte pretender compensar esses créditos com outros tributos administrados pela RFB, poderá fazê-lo mesmo após o prazo quinquenal, desde que o correspondente ressarcimento tenha sido solicitado dentro deste prazo.

IN RFB nº 1.300/2012

*“Art. 41 . O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII a esta Instrução Normativa, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*

*§ 2º A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.*

(...)

*§ 10. O sujeito passivo poderá apresentar Declaração de Compensação que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos, desde que referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB antes do transcurso do referido prazo e, ainda, que sejam satisfeitas as condições previstas no § 5º.”*

CTN

*“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)*

*II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.*

*Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.*

*Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada."*

17. Por fim, cumpre esclarecer que, durante os períodos de 01/05/2008 a 23/06/2008 e 01/04/2009 a 04/06/2009, estiveram em vigor, conforme disciplina o § 12 do art. 62 da Constituição Federal, as Medidas Provisórias nº 413, de 2008, e nº 451, de 2008, as quais vedavam expressamente a apuração de quaisquer créditos por comerciantes varejistas sujeitos ao regime monofásico, e não apenas a apuração de créditos relativos às aquisições dos próprios produtos para revenda. Como tais vedações não foram mantidas na conversão das citadas Medidas Provisórias nas Leis nº 11.727, de 2008, e nº 11.945, de 2009, apenas nos períodos especificados anteriormente restou impossibilitada a manutenção de quaisquer créditos do PIS e a Cofins vinculados às receitas não sujeitas ao pagamento dessas contribuições pelos distribuidores ou comerciantes atacadistas ou varejistas sujeitos ao regime monofásico dos produtos constantes no § 1º do art. 2º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002.

CF/1988

"Art. 62 (...)

(...)

*§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)"*

MP 413/2008

*Art. 14. Os arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:*

(...)

"Art. 3º .....

(...)

*§ 14. **Excetua-se do disposto neste artigo os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º desta Lei, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se aplicando a manutenção de créditos de que trata o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.***

*Art. 15. Os arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:*

(...)

"Art. 3º .....

(...)

**§ 22. Excetuam-se do disposto neste artigo os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º desta Lei, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se aplicando a manutenção de créditos de que trata o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004.**

MP n.º 451/2008

Art. 8º Os arts. 1º, 2º e 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

"Art. 3º .....

**§ 15. Sem prejuízo da vedação constante na alínea "b" do inciso I do caput, excetuam-se do disposto nos incisos II a IX do caput os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda desses produtos.**

(...)

Art. 9º Os arts. 1º, 2º, 3º, 10, 58-J e 58-O da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

"Art. 3º .....

**§ 23. Sem prejuízo da vedação constante na alínea "b" do inciso I do caput, excetuam-se do disposto nos incisos II a IX do caput os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda desses produtos.**

(...)"

Submete-se o presente entendimento à Chefia da Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal do Brasil na 5ª Região Fiscal.

**Mirella Figueira Canguçu Pacheco**  
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil

## Conclusão

De acordo. À vista do exposto, soluciono a presente consulta, respondendo à consulente que, observadas as limitações legais ao creditamento, o comerciante varejista de combustíveis pode manter os créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins

vinculados às receitas sujeitas à alíquota zero em virtude do regime monofásico, quando apurados em decorrência de gastos com energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, de pagamentos a pessoa jurídica referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa e de encargos de depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa, com exceção para os períodos compreendidos entre 01/05/2008 a 23/06/2008 e 01/04/2009 a 04/06/2009 quando estiveram em vigor as Medidas Provisórias n.º 413 e 451, ambas de 2008, sendo possível o ressarcimento de tais créditos ou sua compensação com outros tributos administrados pela RFB, por meio do sistema PER/DCOMP, desde que atendidas as condições previstas na IN RFB n.º 1.300, de 2012, e que o Pedido de Ressarcimento, obrigatório também no caso de compensação, seja efetuado dentro do prazo de cinco anos do encerramento do trimestre-calendário.

### **Ordem de Intimação**

Ao XXXXXX para ciência ao interessado, mediante cópia desta solução de consulta, informando-lhe que da mesma não cabe recurso nem pedido de reconsideração, de acordo com o § 2º do art. 10 da IN RFB n.º 740, de 02 de maio de 2007.

No caso de divergência de conclusão de consulta, conforme previsto no art. 16, §§ 1º e 3º da IN RFB n.º 740/2007, a interessada poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, à Coordenação-Geral de Tributação, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, cabendo-lhe comprovar, mediante juntada da publicação, a existência das soluções divergentes fundadas em idêntica norma jurídica.

**André Mauricio Silva Veras**  
Chefe da Divisão de Tributação  
Delegação de Competência  
Portaria SRRF 5ª n.º 9, de 08.01.2013  
DOU de 10.01.2013