



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 9ª RF

SRRF09/Disit

Fls. 42

Solução de Consulta nº 107 - SRRF09/Disit - Revisa Solução de Consulta nº 351, de 28 de setembro de 2007

Data 20 de abril de 2010

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. CRÉDITOS ADMITIDOS. CRÉDITOS PASSÍVEIS DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. SOMENTE OS VINCULADOS À ALÍQUOTA ZERO. REVENDA DE ÁLCOOL POR DISTRIBUIDOR. CRÉDITOS SOMENTE PARA DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO A PAGAR.

Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 351, de 28 de setembro de 2007.

Na sistemática não-cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, podem ser descontados créditos referentes aos incisos IV a IX da Lei nº 10.637/2002 e III a VIII da Lei nº 10.833/2003 (energia elétrica, aluguel etc.), sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, ao frete relativo à operação de revenda de produtos monofásicos, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Tais créditos, desde que vinculados a vendas com alíquota zero, são passíveis de compensação e de ressarcimento.

Em relação à revenda de álcool por distribuidor, podem ser descontados créditos relativos à aquisição de álcool (contribuição devida pelo vendedor) e a frete na operação de venda, além dos créditos acima mencionados. Esses créditos não podem ser compensados ou ressarcidos, servindo apenas como dedução da contribuição a recolher no próprio mês ou nos meses subsequentes. No caso de créditos calculados em relação a aquisições de bens e despesas comuns à revenda de álcool e de produtos sujeitos à alíquota zero, deverão os créditos relativos a cada espécie de receita ser determinados com a aplicação do método da apropriação direta ou do rateio proporcional.

O cálculo da contribuição poderá ser revisto pelo contribuinte, com a necessária retificação do DACTON e da DCTF referentes aos períodos corrigidos e posteriores. A compensação ou ressarcimento de eventual

saldo credor, sem a incidência de juros e de correção monetária, deverá ser feita por meio do programa PER/DCOMP, de acordo com a IN RFB n.º 900/2008.

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.718/1998, art. 4º, com a redação dada pelas Leis n.ºs 10.865/2004 e 11.051/2004, e art. 5º, com a redação dada pela Lei n.º 11.727/2008; Lei n.º 10.637/2002, art. 2º, § 1º, I, e art. 3º, *caput* e §§ 7º e 8º; “a”; Lei 11.033/2004, art. 17; Lei 11.116/2005, art. 16; MP n.º 2.158-35/2001, art. 42; IN SRF n.º 594/2005, arts. 1º, I a III, 9º, 11, 26, § 5º, IV, 37, II, e 38; IN SRF n.º 900/2005, arts. 28 e 42.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. CRÉDITOS ADMITIDOS. CRÉDITOS PASSÍVEIS DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. SOMENTE OS VINCULADOS À ALÍQUOTA ZERO. REVENDA DE ÁLCOOL POR DISTRIBUIDOR. CRÉDITOS SOMENTE PARA DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO A PAGAR.

Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit n.º 351, de 28 de setembro de 2007.

Na sistemática não-cumulativa de apuração da COFINS incidente sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, podem ser descontados créditos referentes aos incisos III a VIII da Lei n.º 10.833/2003 (energia elétrica, aluguel etc.), sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, ao frete relativo à operação de revenda de produtos monofásicos, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Tais créditos, desde que vinculados a vendas com alíquota zero, são passíveis de compensação e de ressarcimento.

Em relação à revenda de álcool por distribuidor, podem ser descontados créditos relativos à aquisição de álcool (contribuição devida pelo vendedor) e a frete na operação de venda, além dos créditos acima mencionados. Esses créditos não podem ser compensados ou ressarcidos, servindo apenas como dedução da contribuição a recolher no próprio mês ou nos meses subsequentes. No caso de créditos calculados em relação a aquisições de bens e despesas comuns à revenda de álcool e de produtos sujeitos à alíquota zero, deverão os créditos relativos a cada espécie de receita ser determinados com a aplicação do método da apropriação direta ou do rateio proporcional.

O cálculo da contribuição poderá ser revisto pelo contribuinte, com a necessária retificação do DACTON e da DCTF referentes aos períodos corrigidos e posteriores. A compensação ou ressarcimento de eventual saldo credor, sem a incidência de juros e de correção monetária, deverá ser feita por meio do programa PER/DCOMP, de acordo com a IN RFB n.º 900/2008.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718/1998, art. 4º, com a redação dada pelas Leis nºs 10.865/2004 e 11.051/2004, e art. 5º, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008; Lei nº 10.833/2003, art. 2º, § 1º, I, e art. 3º, *caput* e §§ 7º e 8º; “a”; Lei 11.033/2004, art. 17; Lei 11.116/2005, art. 16; MP nº 2.158-35/2001, art. 42; IN SRF nº 594/2005, arts. 1º, I a III, 9º, 11, 26, § 5º, IV, 37, II, e 38; IN SRF nº 900/2005, arts. 28 e 42.

Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Superintendência sobre a interpretação do art. 3º, I, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que tange à não possibilidade de créditos quando da obtenção de receita proveniente de venda de produtos monofásicos sujeitos à alíquota zero.

2. Afirma o consulente que tem como atividade principal a distribuição de óleo diesel, álcool carburante, gasolina e de outros derivados de petróleo, e que, na condição de declarante do Imposto sobre a Renda pelo lucro real, está sujeito à sistemática não-cumulativa para a Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS.

3. Aduz que é revendedor de combustíveis, que são tributados no produtor e no importador à alíquota concentrada e nos comerciantes atacadistas e varejistas à alíquota zero. Afirma que o artigo 3º, I, da Lei nº 10.833, de 2003, veda o aproveitamento de créditos dos produtos monofásicos adquiridos para revenda, nada afirmando sobre os demais créditos.

4. Lembra que o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, determina que as vendas efetuadas com isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência não impedem a manutenção pelo vendedor dos créditos vinculados a essas operações, que seria o caso do crédito relativo a insumos, energia elétrica, aluguel, depreciação etc.

5. Entende que pode recuperar os referidos créditos relativos a períodos pretéritos, desde 01/08/2004, bem como passar a lançar mensalmente esses créditos e compensar o saldo com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Pergunta se é correto esse entendimento.

6. Foi emitida a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 351, de 28 de setembro de 2007, como resposta à consulta formulada. Todavia, em razão de mudança de entendimento desta Disit quanto à possibilidade de desconto de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação ao frete na operação de revenda de produtos monofásicos, bem como em razão do advento da Lei nº 11.727, de junho de 2008, que incluiu o álcool na sistemática não-cumulativa de apuração das contribuições, está sendo revisada de ofício a mencionada Solução de Consulta.

Fundamentos

7. A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, em seu artigo 4º, estabeleceu, para a Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS, a tributação da receita de venda de

gasolinas, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP), pelos produtores e importadores, em alíquotas concentradas. Mais tarde, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, alterou essas alíquotas por ocasião da entrada dos produtos monofásicos na não-cumulatividade. O art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, ficou, então, com a seguinte redação:

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) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000) [sem grifo no original]

8. Por sua vez, a Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, também estabeleceu a tributação concentrada para o álcool para fins carburantes. Todavia, diferentemente do caso anterior, a concentração do tributo ocorreu nos distribuidores de álcool. Num primeiro momento, o álcool foi mantido na sistemática cumulativa de apuração das contribuições. Contudo, com o advento da Lei nº 11.727, de junho de 2008, também a receita de venda de álcool foi incluída na sistemática não-cumulativa de apuração. Diferentemente dos outros produtos monofásicos, os produtores e importadores foram tributados com alíquotas menores e a concentração da tributação ocorreu nos distribuidores, que puderam creditar-se das aquisições de álcool para revenda com base nos valores das contribuições devidos pelos vendedores. Tal sistemática foi introduzida pela Lei nº 11.727/2008, por meio de alteração no art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, que passou a exibir 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: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

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 (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

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**. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 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: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – **por comerciante varejista**, em qualquer caso; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

III – nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 8º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no caput e no § 4º deste artigo, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 9º Na hipótese do § 8º deste artigo, os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 10. A aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo não poderá resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins superiores a, respectivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) do preço médio de venda no varejo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 13. O produtor, importador ou distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode **descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor.** (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 14. Os créditos de que trata o § 13 deste artigo correspondem aos **valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.** (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 15. O disposto no § 14 deste artigo não se aplica às aquisições de álcool anidro para adição à gasolina, hipótese em que os valores dos créditos serão estabelecidos por ato do Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 16. Observado o disposto nos §§ 14 e 15 deste artigo, não se aplica às aquisições de que trata o § 13 deste artigo o disposto na alínea *b* do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea *b* do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). [sem grifo no original]

9. Cabe também observar que, como § 16 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, definiu como não aplicável às aquisições de álcool por produtor, importador ou distribuidor a vedação ao crédito em relação a produtos adquiridos para revenda, resulta que também o crédito relativo ao frete na operação de venda do inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, seja admitido quando da revenda de álcool por produtor, importador ou distribuidor. Contudo, tal crédito continua vedado em relação à receita de venda de álcool por comerciante varejista, já que o § 16 do art. 5º não é aplicável à aquisição de álcool por comerciante varejista.

10. A par da tributação concentrada, estipulada aos produtores e importadores de gasolinas, óleo diesel e GLP e aos distribuidores de álcool, o art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, atribuiu a incidência de alíquota zero para a receita de venda de gasolinas, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas; de

álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores; e de álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas:

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**;

II - **álcool** para fins carburantes, quando **adicionado à gasolina**, auferida por **distribuidores**;

III - **álcool** para fins carburantes, auferida pelos **comerciantes varejistas**.

11. Registre-se que a Lei nº 11.727, de 2008, ao incluir o § 1º ao art. 5º da Lei nº 9.718, de 1999, estendeu a alíquota zero à tributação da receita de venda por comerciante varejista de todos os tipos de álcool e não somente do para fins carburantes.

12. A explicitação do dispositivo legal relativo aos derivados de petróleo é trazida pela Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, em seus artigos 9º e 10:

Art. 9º A determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos de que tratam os incisos I a V do art. 1º, quando auferida:

I - **por produtor ou por importador**, será efetuada mediante a aplicação das alíquotas de:

a) 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44 % (vinte e três inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), respectivamente, no caso de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

b) 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), respectivamente, no caso de óleo diesel e suas correntes;

c) 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento), respectivamente, no caso de GLP, derivado de petróleo ou de gás natural;

d) 5% (cinco por cento) e 23,2% (vinte e três inteiros e dois décimos por cento), respectivamente, no caso de querosene de aviação;

e) 6,15% (seis inteiros e quinze centésimos por cento) e 28,32% (vinte e oito inteiros e trinta e dois centésimos por cento), respectivamente, no caso de biodiesel;

II - **por distribuidor ou comerciante varejista**, será efetuada mediante a aplicação da **alíquota de 0% (zero por cento)**, no caso dos produtos relacionados nas alíneas "a" a "c" do inciso I.

(...)

Art. 10. O produtor e o importador dos produtos mencionados nos incisos I a V do art. 1º, optantes pelos regimes especiais de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, e o art. 4º da Lei nº 11.116, de 2005, sujeitam-se à apuração dessas contribuições mediante a aplicação, respectivamente, das seguintes alíquotas:

I-R\$ 46,58 (quarenta e seis reais e cinquenta e oito centavos) e R\$ 215,02 (duzentos e quinze reais e dois centavos), por metro cúbico de gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II-R\$ 26,36 (vinte e seis reais e trinta e seis centavos) e R\$ 121,64 (cento e vinte e um reais e sessenta e quatro centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;

III-R\$ 29,85 (vinte e nove reais e oitenta e cinco centavos) e R\$ 137,85 (cento e trinta e sete reais e oitenta e cinco centavos), por tonelada de GLP, derivado de petróleo ou de gás natural;

IV-R\$ 12,69 (doze reais e sessenta e nove centavos) e R\$ 58,51 (cinquenta e oito reais e cinquenta e um centavos), por metro cúbico de querosene de aviação;

V-R\$38,89 (trinta e oito reais e oitenta e nove centavos) e R\$ 179,07 (cento e setenta e nove reais e sete centavos) por metro cúbico de biodiesel. [sem grifo no original]

13. No que diz respeito ao direito ao crédito, a que o consulente faz referência, este tem sua origem no artigo 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS/PASEP) e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (COFINS), com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e se refere aos bens adquiridos para revenda, aos bens e serviços utilizados como insumos, ao aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, à depreciação de máquinas e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, à energia elétrica e a outros:

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 [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 11.727, de 2008\)](#).

b) **nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;** [\(Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008\)](#)

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.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#) [sem grifo no original]

14. Observe-se que a lógica da não-cumulatividade, aplicada à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, consiste em que, a uma determinada receita, há um correspondente tributo devido, calculado na forma do art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. A esse tributo devido, poderão ser descontados determinados créditos, que são os referentes a aquisições e despesas enumeradas no art. 3º das referidas leis. Dentre esses créditos, o crédito referente a “bens adquiridos para revenda” contém vedações ao desconto, que são aquelas citadas nas alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 3º. As vedações abrangem a aquisição de produtos tributados por substituição tributária e de produtos monofásicos, entre os quais estão as gasolinas, o óleo diesel, o GLP e o álcool.

15. Dentre os produtos monofásicos adquiridos para revenda que constituem exceção ao desconto de créditos estão os citados no § 1º do artigo 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que incluem, no inciso I, as gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, o óleo diesel e suas correntes e o gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural. Ou seja, **não podem ser descontados como crédito gasolinas, óleo diesel e GLP adquiridos para revenda, in verbis:**

Art. 2º

.....

§ 1º

.....

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de **gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP** derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005) [sem grifo no original]

16. Também o álcool está incluído entre os produtos monofásicos adquiridos para revenda que constituem exceção ao desconto de créditos. Tal vedação ao crédito provém igualmente da alínea “b” do inciso I do art. 3º das leis de regência. Essa alínea “b” veda o crédito em relação ao produto referido no § 1º-A do art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que é o álcool. Esta a redação do § 1º-A do art. 2º:

Art. 2º

.....

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a **venda de álcool**, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). [sem grifo no original]

17. Mencione-se ainda a peculiar situação do crédito referido no inciso IX do art. 3º, que é o frete na operação de venda, nos casos do inciso I (revenda) ou do inciso II (venda de mercadorias produzidas). Ocorre que o inciso I não inclui a revenda de produtos monofásicos. Rememore-se a redação do inciso I: “bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos...” Consequentemente o frete na operação de venda no caso do inciso I não abrange a venda de produtos monofásicos, entre eles os combustíveis derivados de petróleo e o álcool. Destarte, não é possível o crédito quando da revenda de tais produtos.

18. Também há que se destacar o novo mandamento a reger a não-cumulatividade das contribuições, introduzido pelo artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, quando permitiu a manutenção dos créditos vinculados à suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

19. Entende-se que os créditos a que o dispositivo se refere e que devem ser mantidos são aqueles que existiriam caso a receita não fosse tributada com alíquota zero. Isso não inclui a manutenção de créditos a que lei veda desde a sua definição, no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, como o dos produtos ditos monofásicos. Estes não

constituíam crédito, estando ou não suas receitas sujeitas à alíquota zero, pois o artigo 3º, I, os descarta. Os créditos que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 tratou de manter foram os demais, o que inclui os incisos que não o inciso II, “a” e “b”, e que correspondem aos bens adquiridos para insumo e as despesas com aluguel, energia elétrica e outras.

20. Em outras palavras, o artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 10 da Lei nº 10.833/2003 não excluem a revenda de produtos monofásicos da não-cumulatividade. Todavia, conforme já explanado, por conta da vedação do artigo 3º, I, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a aquisição de produtos monofásicos para revenda não gera crédito. Fosse a aquisição dos produtos monofásicos para utilização como insumo, haveria o crédito, assim como também podem descontar créditos de seus insumos os fabricantes dos produtos monofásicos. Em suma, os produtos monofásicos estão, de fato, na não-cumulatividade, com a existência apenas da situação especial dos bens adquiridos para revenda, que não geram crédito.

21. É esse o entendimento, extraído do conjunto legislativo, que encontra explicitação no artigo 38 da IN SRF nº 594/2005, citado pelo consulente, o qual reproduzimos:

Art. 38. Ressalvado o disposto no inciso IV do § 5º do art. 26, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota de 0% (zero por cento) ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pela pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa das contribuições, dos créditos vinculados a essas operações. [sem grifo no original]

22. Transcreve-se também a ressalva à manutenção do crédito, grifada no artigo 38, a que o consulente se refere:

Art. 26.

.....
.....

§ 5º

IV - da aquisição no mercado interno, para revenda, dos produtos relacionados no art. 1º, ressalvado o disposto no art. 27. [sem grifo no original]

23. Ou seja, a manutenção de créditos vinculados a vendas não sujeitas à tributação não se aplica à aquisição, no mercado interno, dos produtos relacionados no artigo 1º, que são os produtos dito monofásicos, entre os quais estão as gasolinas e suas correntes, o óleo diesel e suas correntes e o GLP:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) incidentes sobre a comercialização no mercado interno e sobre a importação de:

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 hidratado para fins carburantes;

VII - produtos farmacêuticos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002:

a) 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56;

b) 30.04, exceto no código 3004.90.46;

c) 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.30.1, 3006.30.2 e 3006.60.00;

VIII - produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, da Tipi;

IX - máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06, da Tipi;

X - pneus novos de borracha da posição 40.11 e câmaras-de-ar de borracha da posição 40.13, da Tipi; e

XI - autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, e alterações posteriores. [sem grifo no original]

24. Aos demais bens e serviços adquiridos e às demais despesas incorridas conforme o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, à exceção do já mencionado frete na operação de venda, não há vedação ao crédito, de modo que podem ser mantidos.

25. Saliente-se que essa manutenção de créditos é plenamente aplicável em relação aos créditos vinculados à venda de produtos monofásicos por comerciantes atacadistas (distribuidores) e comerciantes varejistas, uma vez que esta receita é tributada com alíquota zero.

26. Exceção à manutenção de créditos por distribuidores de produtos monofásicos é a revenda de álcool, uma vez que este não é tributado com alíquota zero nas vendas por distribuidor. Assim, o crédito calculado pelo distribuidor em relação ao álcool não pode ser compensado ou ressarcido, servindo apenas a ser usado como dedução das contribuições a recolher no próprio mês ou nos meses subsequentes.

27. Deve ainda ser lembrado que, no distribuidor, as despesas passíveis de desconto de créditos (energia elétrica, aluguéis etc.) são, em regra, despesas comuns às vendas de derivados de petróleo (alíquota zero) e às vendas de álcool (tributação concentrada). Desse modo, será necessária a separação dessas despesas, uma vez que podem ser compensados ou ressarcidos somente os créditos relativos a despesas vinculadas às vendas de derivados de petróleo, que são tributadas à alíquota zero.

28. Para a separação desses créditos comuns que resultem em créditos vinculados a receitas de vendas de derivados de petróleo (alíquota zero) e créditos vinculados à venda de álcool, deve-se recorrer por analogia, aos critérios estabelecidos no § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, qual sejam, os métodos de apropriação direta ou do rateio proporcional (com base na receita).

29. Relevante se faz ainda observar que **não cabe o crédito relativo a bens e serviços utilizados como insumo por empresa que desenvolve atividade comercial**, haja vista que o crédito relativo a insumos refere-se somente a bens e serviços aplicados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos”.

30. Da mesma forma, descabe o crédito referente a máquinas e outros bens incorporados ao ativo imobilizado de empresas comerciais, uma vez que, para fazer jus a esse

crédito, os bens devem ter como fim a “utilização na produção de bens ou na prestação de serviços”.

31. Quanto à forma de recuperação dos créditos oriundos de vendas com alíquota zero, o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, determina que poderá ser por meio de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, ambos ao final de cada trimestre do ano-calendário:

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. [sem grifo no original]

32. Conforme se lê no parágrafo único do art. 16, a manutenção dos créditos relativos às vendas com alíquota zero teve seu *dies a quo* como 9 de agosto de 2004. Todavia, é relevante observar que a compensação e ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deve seguir o procedimento descrito nos artigos 27 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008. Dentre estes dispositivos, cabe referir ao *caput* do art. 28, que determina a utilização do Programa PER/DCOMP, e ao § 2º do mesmo artigo, que determina que cada pedido de ressarcimento deva referir-se a um único trimestre-calendário:

Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora **mediante a utilização do programa PER/DCOMP** ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

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

§ 3º É vedado o ressarcimento a estabelecimento pertencente a pessoa jurídica com processo judicial ou com processo administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do PIS/Pasep e da Cofins cuja decisão definitiva, judicial ou administrativa, possa alterar o valor a ser ressarcido.

§ 4º Ao requerer o ressarcimento, o representante legal da pessoa jurídica deverá prestar declaração, sob as penas da lei, de que a pessoa jurídica não se encontra na situação mencionada no § 3º. [sem grifo no original]

33. Outra consideração importante é que, para o caso de vendas com alíquota zero, como a compensação só pode ser realizada ao final do trimestre-calendário (Lei nº 11.116/2005, art. 16), nos termos do § 10 do art. 42 da IN RFB nº 900, de 2008, a declaração de compensação somente poderá ser realizada após a formalização do pedido de ressarcimento, sendo vinculada a um único trimestre-calendário:

Art. 42. 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:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes 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 0 (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. (Retificada no DOU de 27/01/2009, pág. 11)

(...)

§ 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 hidratado para fins carburantes;

(...)

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

(...)

§ 10. **A compensação de créditos** de que tratam os incisos I e II do caput e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser **precedida do pedido de ressarcimento** formalizado de acordo com os arts. 27 e 28.

§ 11. O crédito utilizado na compensação deverá estar **vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário**. [sem grifo no original]

34. Daí se concluir que, por intermédio do Programa PER/DCOMP, será possível solicitar a compensação e o ressarcimento dos créditos relativos ao período pretérito. No entanto, cabe advertir que os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON bem como as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs) referentes aos períodos corrigidos e posteriores deverão ser retificados.

35. Por fim cabe salientar que, de acordo com o art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, o desconto de créditos é uma faculdade, sendo que seu não exercício não caracteriza pagamento espontâneo indevido ou a maior, como nos termos do art. 165, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Assim, não há que se falar na incidência de juros e correção monetária sobre os créditos não descontados, eis que o §

4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 apenas prevê que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes”, sem qualquer menção a eventual correção desse valor. Tal raciocínio foi trazido à condição de norma complementar pelo art. 37, II, da IN SRF nº 594, de 2005, que determinou que os créditos “devem ser aproveitados sem atualização monetária ou incidência de juros”.

Conclusão

36. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, na sistemática não-cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, podem ser descontados créditos referentes aos incisos IV a IX da Lei nº 10.637/2002 e III a VIII da Lei nº 10.833/2003 (energia elétrica, aluguel etc.), sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, ao frete relativo à operação de revenda de produtos monofásicos, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Tais créditos, desde que vinculados a vendas com alíquota zero, são passíveis de compensação e de ressarcimento.

37. Em relação à revenda de álcool por distribuidor, podem ser descontados créditos relativos à aquisição de álcool (contribuições devidas pelo vendedor) e a frete na operação de venda, além dos créditos acima mencionados. Esses créditos não podem ser compensados ou ressarcidos, servindo apenas como dedução das contribuições a recolher no próprio mês ou nos meses subsequentes. No caso de créditos calculados em relação a aquisições de bens e despesas comuns à revenda de álcool e de produtos sujeitos à alíquota zero, deverão os créditos relativos a cada espécie de receita ser determinados com a aplicação do método da apropriação direta ou do rateio proporcional.

38. O cálculo das contribuições poderá ser revisto pelo contribuinte, com a necessária retificação do DACON e da DCTF referentes aos períodos corrigidos e posteriores. A compensação ou ressarcimento de eventual saldo credor, sem a incidência de juros e de correção monetária, deverá ser feita por meio do programa PER/DCOMP, de acordo com a IN RFB nº 900/2008.

39. Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 351, de 28 de setembro de 2007. Esclareça-se que a mudança de entendimento acerca da possibilidade do desconto de crédito relativo ao frete na operação de venda de produtos monofásicos, veiculada na presente Solução de Consulta, somente produzirá efeitos a partir da ciência do interessado, ao passo que as novas disposições relativas à tributação da receita de venda de álcool, a partir de 01/10/2008.

Propõe-se o encaminhamento deste processo à ****, para dar ciência ao consulente da revisão da Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 351, de 2007, e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

JOSÉ FERNANDO HÜNING
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a revisão da Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936
Competência delegada pela Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)