



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

**Processo n°** 10315.720426/2009-30  
**Recurso n°** 915.290 Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-001.373 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 19 de julho de 2012  
**Matéria** COFINS NÃO-CUMULATIVA/RESSARCIMENTO  
**Recorrente** RUSSAS PETRÓLEO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

ALÍQUOTA ZERO E OUTRAS HIPÓTESES DESONERATIVAS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. LEI Nº 11.033, DE 2004.

A manutenção de créditos prevista na Lei no 11.033, de 2004, refere-se às hipóteses desonerativas criadas pela própria Lei e não alteram o regime de tributação monofásico previsto em legislação anterior.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

As receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a venda de gasolina, óleo diesel e álcool são submetidas à alíquota zero da contribuição, sendo expressamente vedado o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses produtos.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao Recurso. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Jacques Maurício Ferreira Veloso. O Conselheiro Jacques Maurício Ferreira Veloso apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Luiz Bordignon - Relator.

EDITADO EM: 15/01/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio de Castro Pontes (Presidente), Jose Luiz Bordignon, Sidney Eduardo Stahl, Paulo Sergio Celani, Maria Ines Caldeira Pereira da Silva Murgel e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

*Trata o presente processo de pedido de compensação apresentado pelo contribuinte, supra qualificado, no qual pretende se utilizar de créditos relativos às contribuições PIS/Pasep e Cofins, tendo por base o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.*

*A DRF Juazeiro do Norte/Ce emitiu Despacho Decisório, fls. 11/20, não reconhecendo o direito creditório pleiteado e, conseqüentemente, não homologando a compensação. Dentre os fundamentos do referido despacho decisório, destacam-se os seguintes trechos:*

*(...)*

*Destarte, o contribuinte não efetua qualquer recolhimento de PIS e COFINS com relação às receitas provenientes das mercadorias em relação as quais pretendem creditar. Ora, o creditamento, nos casos em que na saída das mercadorias incide alíquota zero, traduz-se em isenção, para a qual seria necessária disposição de lei expressa e específica nesse sentido como determina o art. 176 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

*Ora, permitir que se credite pela aquisição das mercadorias sujeitas ao regime de alíquotas diferenciadas concentradas (e por isso mesmo tributadas à alíquota zero por ocasião da percepção da receita de venda), equivale a permitir que se recupere todo o montante recolhido pelo fabricante a título das contribuições em tela, desonerando completamente a circulação econômica daquelas mercadorias.*

*Desta forma o regime de alíquotas diferenciadas concentradas transformar-se-ia em uma desoneração total da cadeia de produção e circulação dos produtos e mercadorias por ele abrangidos.*

*(...)*

*Cientificado do despacho em 14/09/2009, fls. 21, o interessado apresentou manifestação de inconformidade em 14/10/2009, fls. 22/32, contrapondo-se ao despacho decisório, com base nos argumentos a seguir sintetizados.*

*Inicialmente, destaca que até 31 julho do ano de 2004, os produtos sujeitos a tributação monofásica ficaram excluídos do regime não-cumulativo de incidência do PIS e da COFINS, previsto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente,*

*permanecendo, dessa forma, sob a tributação estabelecida na Lei nº 9.718/98.*

*Posteriormente, com o advento da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, cujos efeitos se iniciaram a partir de 10 de agosto de 2004, as vendas dos produtos ora sob enfoque foram inseridas no rol das receitas das atividades sujeitas ao regime da não-cumulatividade para cálculo do PIS e da COFINS.*

*Desse modo, em virtude da lógica tributacional da novel sistemática, restou evidenciado que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo tem direito a "constituir créditos" de PIS e da COFINS às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre determinados custos e despesas vinculados a atividade operacional das pessoas jurídicas vinculadas ao regime da não-cumulatividade, inclusive bens adquiridos para revenda, desde que anteriormente submetidos à incidência das contribuições mencionadas, por ocasião das saídas promovidas pelo fornecedor.*

*Alega que, até então havia expressa vedação a apuração dos créditos sobre os bens para a revenda, nos termos do art. 30, I, b, da Lei 10.833.*

*Todavia, se por um lado, nessa época, negava-se a possibilidade de crédito sobre os bens de tributação monofásica que eram adquiridos para revenda, por outro, em virtude da sistemática da não-cumulatividade, era permitido, assim como ainda o é, o desconto de créditos em relação aos demais custos, despesas e encargos relacionados a venda desses produtos, tal como, por exemplo, a energia elétrica, encargos com a locação de prédios e equipamentos.*

*Nesse particular, afirma que a Rejeita Federal do Brasil já se pronunciou sobre o tema, consoante a solução de consulta da DISIT SRRF-10aRF (ementa transcrita pela defesa).*

*Com efeito, a partir de agosto de 2004, com a edição da Lei nº 11.033/2004, entende que o direito ao crédito oriundo das aquisições de bens para a revenda foi conferido também ao regime monofásico, onde se concentra a tributação numa fase e se reduz a zero a tributação das saídas das demais fases.*

*Ressalta que o aludido dispositivo da Lei nº 11.033/2004, não fez qualquer menção nem tampouco restringiu a possibilidade de manutenção dos créditos apenas em relação a determinados produtos ou atividades, sendo assim considerada como norma geral para o sistema, possibilitando a utilização dos créditos em quaisquer situações, desde que os mesmos estejam vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da COFINS. Destarte, com base no artigo mencionado, firma o entendimento da total possibilidade do creditamento sobre aquisições de veículos novos, autopeças, pneus novos e câmaras-de-ar de borracha.*

*Tanto é assim que, no sentido de regulamentar a utilização de tais créditos, foi editada a Lei 11.116/2005.*

*Frente ao exposto, no entender da impugnante, com o advento da Medida Provisória n.º 206/2004, posteriormente convertida na Lei n.º 11.033/04, a vedação ao creditamento constante nos artigos 3o, I, b, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 foi revogada, fato esse que possibilita a apuração de crédito por parte dos contribuintes tributados sob a sistemática do monofásico.*

*Reforçando seus argumentos a defesa transcreve o entendimento dos professores Sacha Calmon Navarro Coelho e Helenilson Cunha Pontes. Em seguida, transcreve soluções de consulta da Receita Federal, que entende serem favoráveis a sua tese.*

*Alega, ainda, que em 03.01.2008 foi editada a Medida Provisória n.º 413/2008, que proibiu expressamente o aproveitamento, por distribuidores e varejistas de produtos sujeitos à tributação monofásica de créditos relativos às suas aquisições de bens para revenda a partir de 10 de maio de 2008, acrescentando os §§ 14 e 22 aos arts. 30 da lei 10.637/02 e art. 30 da lei 10.833/03.*

*Desse modo, entende que o Governo Federal ao vedar expressamente o creditamento a partir de 01/05/2008, tacitamente, admitiu a sua existência no período anterior compreendido entre 09/08/2004 e 30/04/2008.*

*Por outro lado, antes da vigência dos supramencionados dispositivos da Medida Provisória, o próprio Governo Federal adiou o termo inicial de vigência, que somente passariam a vigorar "a partir do 10º dia do mês subsequente ao dia da publicação do ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecendo os termos, condições e prazos de que trata o art. 13".*

*Entretanto, em 23/06/2008, no momento da conversão da referida MP 413/08 em Lei, o Congresso Nacional não convalidou a vedação do crédito oriundo das aquisições sujeitas a tributação monofásica, haja vista que a Lei de conversão da 11.727/2008 nada versa sobre a matéria, suprimindo, dessa forma, os dispositivos da MP 413 vedavam o crédito.*

*Desse modo, tendo em vista que os arts. 14 e 15 da Medida Provisória 413/2008 jamais entraram em vigor, conclui que não há outra conclusão a não ser a de que o direito ao crédito proveniente das aquisições dos produtos sujeitos ao regime monofásico nunca foi extinto do ordenamento jurídico.*

A Delegacia de Julgamento em Fortaleza proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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

**Ano-calendário: 2007**

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRODUTOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. COMERCIANTE VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. CRÉDITOS.*

*A receita bruta decorrente das vendas de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) e álcool auferida por comerciante varejista está sujeita à incidência da Cofins à alíquota zero, estando expressamente vedada a apuração de créditos da contribuição em relação à aquisição desses produtos. Observada essa vedação, não há impedimento à manutenção de outros créditos vinculados a essas vendas, autorizados pela legislação para a atividade comercial, admitida sua compensação ou ressarcimento nos casos previstos.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido.*

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso de fls. 55 a 66, reproduzindo, na essência, as razões apresentadas por ocasião da impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luiz Bordignon, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de COFINS Não-Cumulativa, fls. 02/04, referente ao 2º Trimestre de 2007, no valor de R\$ 160.308,64.

Em seu recurso voluntário a recorrente embasa sua defesa, da mesma forma que procedeu quando da apresentação de sua manifestação de inconformidade, nas questões relacionadas com a interpretação e aplicação da legislação à situação em concreto. Assim, a questão central para a solução da controvérsia reside na análise da possibilidade da interessada, uma vez que se ocupa do comércio varejista de combustível, utilizar como crédito os dispêndios realizados com a compra de gasolina e óleo diesel.

Desse modo, necessário se faz trazer a lume a legislação de regência.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 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:*

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

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

*§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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)*

*X - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de*

aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 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). (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

**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)

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

Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

*Art. 4º Os arts. 2º, 5º-A e 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação: (Vigência)*

"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;

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

**Art. 15.** As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

**Art. 16.** É vedada a utilização do crédito de que trata o art. 15 desta Lei nas hipóteses referidas nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Lei nº 9.718, de 27 de novembro 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:

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) (Vide Lei nº 11.051, 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) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

Como é de conhecimento, o regime de não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS foi instituído pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, sendo que a Lei nº 10.865/04 introduziu alteração no citado regime (nos artigos 3º, inciso I, alínea "b", das referidas leis), vedando a possibilidade de creditamento nas operações de venda de gasolina e óleo diesel.

Posteriormente foi editada a Lei nº 11.033/04, cujo artigo 17 estabeleceu 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”, originando a contenda aqui presente.

Argui a recorrente que essa norma teria revogado tacitamente aquelas restrições constantes dos artigos 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (inseridas no regime de não-cumulatividade pela Lei nº 10.865/04). Em razão disso, entende ser de direito o crédito sobre as aquisições de combustíveis (gasolina, óleo diesel), sujeitos a tributação concentrada/monofásica.

Quanto à controvérsia especificamente estabelecida nesse processo, faz-se necessário tecer algumas considerações.

Em linhas gerais, ressalta-se, a seguir, os regimes de incidência das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins.

#### 1. Regime de Incidência Cumulativa.

Nesse regime de apuração, a base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins é a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, conforme Lei nº 9.715, de 1998 e LC nº 70/91, cujas alíquotas são 0,65% e 3%, respectivamente.

#### 2. Regime de Incidência Não-Cumulativa.

O regime da não-cumulatividade das Contribuições para o Pis/Pasep e Cofins, introduzido pela EC (Emenda Constitucional) nº 42, de 2003, foi instituído pela Medida Provisória nº 66/2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002) e Medida Provisória nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003), respectivamente, permitindo, nos exatos termos

definidos em lei, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

Seu fundamento constitucional está gravado no art. 195, §12 da CF/1988:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6%.

### 3. Regime Diferenciado.

Caracteriza-se pela incidência especial sobre algum tipo de receita e não sobre pessoas jurídicas, devendo as mesmas calcular as contribuições sobre as demais receitas, em existindo, na sistemática cumulativa ou não-cumulativa.

Tem seu fundamento constitucional no art. 149, §4º, abaixo colacionado:

*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

*§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

O regime diferenciado de apuração das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins pode ser assim especificado, resumidamente em: (i) base de cálculo e alíquota diferenciada; (ii) base de cálculo diferenciada; (iii) alíquota reduzida; (iv) substituição tributária e (v) monofásico ou concentrado.

Faz-se referência, a seguir, por se tratar do caso em análise, do sistema de apuração das contribuições intitulado de **regime monofásico ou de alíquota concentrada**.

De acordo com esse regime, o importador ou produtor/fabricante tem suas alíquotas majoradas, incidindo uma única vez na cadeia de distribuição dos produtos, ficando os demais elos da referida cadeia desonerados das referidas contribuições.

Quanto ao regime de apuração das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins a legislação não previa, de início, a inclusão das receitas sujeitas ao modelo monofásico. Somente a partir da edição da Lei nº 10.865, de 2004, permitiu-se para o **produtor e importador** que o regime não-cumulativo do PIS e da Cofins abrangesse as receitas referente às vendas de produtos tributados com base em alíquotas

diferenciadas (modelo concentrado/monofásico) e, com isso, abriu-se a possibilidade destes contribuintes descontar créditos em relação a certos custos e despesas previstos nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Pode-se dizer, em remate, que o regime de apuração das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins na sistemática da não-cumulatividade é geral, enquanto que o regime de tributação diferenciado na sistemática de apuração concentrada/monofásica é específico e apurado paralelamente àquele.

Feitas as considerações acima, convém retornar à análise do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, abaixo colacionado, bem como o entendimento da recorrente no sentido de que essa norma teria revogado tacitamente aquelas restrições constantes dos artigos 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (inseridas no regime de não-cumulatividade pela Lei nº 10.865/04), verdadeira razão da controvérsia submetida a esse colegiado.

*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.*

Relativamente a revogação tácita invocada pela recorrente, de acordo com o artigo 2º, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior” e “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. Assim, como é incontroverso que não houve revogação expressa, nem tão pouco é possível se admitir que o referido artigo regulou inteiramente a matéria, resta tão somente a possibilidade do novo texto ser incompatível com o anterior.

Quanto a esse aspecto, como visto na abordagem dos regimes de incidência das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins, a sistemática de apuração nas modalidades não-cumulativa e concentrada/monofásica tem fundamentos constitucionais diferentes, o que leva a concluir que são sistemas distintos, que não se misturam mesmo quando apurados paralelamente.

Assim, da análise do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, é manifesto que sua aplicação se limita a apuração das contribuições sob a sistemática da não-cumulativa. Portanto, no caso de receita sujeita a tributação concentrada, caso dos autos, referido comando legal é inaplicável.

Desse modo, em razão do comando normativo expresso nos artigos 2º, § 1º, I, e 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004 (arts. 21 e 37), e pela Lei nº 10.925, de 2004 (arts. 4º e 5º), é expressamente vedado descontar créditos calculados em relação as aquisições de combustíveis (gasolina, óleo diesel), adquiridas para revenda, submetidas ao regime de tributação estabelecido no artigo 4º da Lei nº 9.718, de 1998.

Por fim, uma vez que as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais definidas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 tem natureza específica e o art. 17 da Lei nº 11.033/04 é um dispositivo de caráter genérico, cujo comando não previu expressamente a

revogação dos artigos 2º, § 1º, I, e 3º, I, “b” das referidas leis, predomina o princípio da especialidade na resolução do aparente conflito das leis no tempo. Significa dizer que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não foram atingidas pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/04, inexistindo o direito da recorrente ao ressarcimento buscado através do PER/DCOMP de fls. 02/04.

Diante do acima exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário apresentado pela recorrente.

É assim que voto.

(assinado digitalmente)

José Luiz Bordignon

## Declaração de Voto

Conselheiro Jacques Maurício Ferreira Veloso.

A questão posta é sobre a possibilidade ou não dos contribuintes que operam com produtos sujeitos ao regime monofásico de contribuição do PIS e COFINS. Para entender o pleito, vejo como necessária uma análise da evolução legislativa sobre o tema e busca daí a melhor forma de sua aplicação, vejamos.

As contribuições citadas (Pis e Cofins) foram inseridas no regime não-cumulativo de apuração após a publicação das leis 10.627/02 e 10.833/03 respectivamente. Pelos referidos normativos, estava criado o regime não-cumulativo de apuração das contribuições, obrigatório para os contribuintes optantes pelo lucro real, porém fora do referido regime operações realizadas com os produtos sujeitos ao regime monofásico de apuração.

Ou seja, com a edição das normas citadas, passamos a ter concomitantemente o regime cumulativo de apuração, o regime não-cumulativo e o regime monofásico.

Acontece que com a edição da lei 10.865/04 houve uma significativa alteração no sistema posto, pois pela referida legislação os produtos revendidos pela Recorrente passaram a integrar também o regime não-cumulativo, ou seja, o que antes era tratado pelo legislador como dois regimes distintos, passou a ser uma operação mista, onde o contribuinte sujeito ao recolhimento concentrado (monofásico) também teria o direito de creditamento através regime não-cumulativo.

Ou seja, a partir de agosto de 2004, quando entrou em vigência a lei 10.865/04, houve uma mudança no regime monofásico que passou a beneficiar os contribuintes que operam com mercadorias sujeitas a sua sistemática. Tal benefício foi corroborado posteriormente pela lei 11.033/04 que em artigo 17 reconhece o referido crédito, cito:

*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.*

Não bastasse, o artigo 16 da lei 11.116/05 novamente confirma o crédito e disciplina a sua utilização, inclusive possibilitando o seu uso para compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, cito:

*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.*

Vale citar que o artigo supracitado não só reconhece a existência do crédito, como a sua data de início, 09/08/2004, ou seja, início da vigência da lei 10.865/04. O referido crédito e seu aproveitamento chegou inclusive a ser regulamentado no âmbito da Receita Federal, através da IN 600/05, que em seu artigo 42 assim dispunha:

**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*

*II - 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.*

*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)*

*§ 1º A compensação a que se refere este artigo será efetuada pela pessoa jurídica vendedora na forma prevista no § 1º do art. 34.*

(...)

*§ 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, somente poderá ser utilizado para compensação a partir de 19 de maio de 2005.*

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

*§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I do caput, remanescentes do desconto de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 34.*

Importante ressaltar que a IN 600/05 permaneceu inalterada e reconhecendo o direito ao crédito, como posto, até a edição da IN 900/08, ou seja, durante 3 (três) anos a própria administração reconheceu e admitiu a cumulação das sistemáticas de apuração – monofásico e não-cumulatividade.

Finalmente, a meu sentir para por uma pá de cal sobre o assunto, foi publicada a MP 413/08 que em seus artigos 14 e 15 alterava as leis 10.637/02 e 10.833/03 para impedir a utilização do crédito de PIS e COFINS nos produtos sujeitos ao regime monofásico de apuração, a partir da regulamentação pela Secretaria da Receita Federal, no que se refere à vedação instituída, ou seja, reconhecendo a validade dos créditos em períodos anteriores. O referido dispositivo foi derrubado no Congresso Nacional sendo convertida a MP 413 na Lei 11.727/08 sem tais disposições, ou seja, mantendo na íntegra o direito ao creditamento.

A tentativa de revogação ao direito de crédito foi novamente levada a efeito pelo Poder Executivo na edição da MP 451/08 e novamente os dispositivos que vedavam a utilização do crédito não foram aprovados no processo de conversão da MP na Lei 11.945/09.

Ou seja, no meu entendimento, é fato que o Congresso Nacional, Poder responsável pela edição das leis em nosso país, reiterou por diversas vezes seu entendimento de que há o direito ao crédito no caso em análise. Portanto como aplicadores das normas, entendo que não é possível o afastamento deste direito, senão mediante alteração legislativa, o que, como dito, foi buscado por duas vezes e não foi admitido pelo Poder Legislativo.

Portanto, voto pelo provimento do recurso. É como voto.