



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.001816/2011-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.530 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de outubro de 2020
Recorrente AUTO POSTO PIONEIRO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

RESSARCIMENTO. CRÉDITO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. COMERCIANTE VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE

Não dá direito a crédito das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS a aquisição 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, quando adquiridos para revenda, dada a expressa vedação consoante do art. 3º, inciso I, alínea "b" da Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, respectivamente.

A previsão contida no art. 17 da Lei nº 11.033/04 tem caráter de regra geral não se aplicando nos casos de tributação monofásica por força da referida vedação legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Luis Felipe de Barros Reche e Rodolfo Tsuboi.

Relatório

Por relatar o conteúdo dos autos de maneira clara e concisa, adoto, por transcrição e economia processual, o bem elaborado resumo dos autos constantes do acórdão recorrido:

“O processo foi formalizado a partir de manifestação de inconformidade, fls. 06/07, apresentada em decorrência da não homologação do pedido de compensação (DCOMP nº 39681.39602.300408.1.1.10-4111), conforme despacho decisório emitido eletronicamente, fls. 21.

Consta no referido despacho decisório o seguinte motivo para indeferimento do pedido:

Indefiro o pedido de ressarcimento apresentado no PER/DCOMP acima identificado, uma vez que se trata de pedido em duplicidade.

O contribuinte foi cientificado do referido despacho em 20/05/2011, fls. 05, tendo apresentado a contestação em 13/06/2011, fls. 06/07, contrapondo-se ao despacho decisório com base nos argumentos a seguir sintetizados.

- A fundamentação do despacho decisório não procede, pois não corresponde à verdade material, pois não há duplicidade, já que os PER/DCOMP se referem a créditos diferentes.

- PER indeferido: 39681.39602.300408.1.1.10-4111
- Suposto PER em duplicidade: 03342.36388.300408.1.1.10-0920

- Assim, os dois documentos estão supostamente em choque, tratam de créditos diferentes. Como forma de documentar a realidade, a defesa juntou:

- a) as Notas Fiscais que geraram o PER indeferido (doe. 02);
- b) as Notas Fiscais que geraram o outro PER, que supostamente estaria criando a duplicidade (doe. 03).

- Assim, a única questão pendente no Despacho decisório é agora superada, com a juntada das Notas Fiscais, prova indiscutível da materialidade dos fatos. Destarte, solicita o deferimento do pedido”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE (DRJ/Fortaleza), considerou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, por meio do Acórdão nº 08-31.804 - 3ª Turma da DRJ/FOR (doc. fls. 213 a 219), em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus a crédito as aquisições de gasolinas - exceto gasolina de aviação - e óleo diesel nas refinarias ou importados para revenda, sujeitos ao princípio da tributação monofásica.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

A empresa foi regularmente cientificada da decisão de primeira instância em 17/12/2014, como se atesta no Termo de Abertura de Documento (doc. fls. 222). Não resignada

com o deslinde do feito após o julgamento de primeira instância, ingressou com o Recurso Voluntário (doc. fls. 231 a 251), por meio do qual basicamente alega, em síntese, que:

- a) pleiteia seu direito ao creditamento de contribuições sociais sobre as aquisições de produtos que comercializa com alíquota zero e baseia-se no fato de que a vedação legal para o creditamento foi afastada com a vigência do art. 17 da Lei nº 11.033/04, que expressamente permitiu o creditamento discutido;
- b) opera no regime de tributação na modalidade Lucro Real e, portanto, está obrigatoriamente sob a incidência das leis da não-cumulatividade para o PIS/COFINS e havia uma vedação ao creditamento em relação aos bens aqui discutidos, nas Leis nº 10.637/02 (art. 3º) e 10.833/03 (art. 3º);
- c) foi atribuída uma alíquota zero para os produtos comercializados pela empresa e, *“portanto não é regime de monofasia; que ocorreria se o tributo só incidisse uma vez na cadeia”*, mas, *“neste caso dos autos, incide em toda a cadeia, só que com alíquota zero; assim configurando: a. quando a legislação pretende manter o produto no campo da incidência e apenas desonerá-lo, atribui alíquota zero; b. já quando intenta retirá-lo da subsunção tributária, taxativamente o diz não incidente”* e, *“aliás, se a combinação de alíquota positiva em uma fase, com alíquota zero nas demais, impedisse o creditamento, estaríamos em um caso de “substituição tributária” informal, também sem qualquer base legal”*;
- d) por opção do legislador, o que a lei previu teria sido uma incidência com alíquota positiva no produtor e uma incidência com alíquota zero para o atacadista e varejista, de forma que *“não há qualquer vedação de nova lei elevar também a alíquota dos distribuidores e comercializadores”*;
- e) a não-cumulatividade teria sido aperfeiçoada com o art. 17 da Lei nº 11.033/04, sendo robustecida com o art. 16 da Lei 11.116/05, os quais, sem qualquer ressalva, teriam dado efetividade ao creditamento como instrumento da não-cumulatividade, de forma que *“o art. 17 se destina justamente para os casos nos quais havia vedação ao creditamento, pois, se os outros produtos estavam liberados, não precisavam de norma reforçando o já liberado”*;
- f) ao contrário do IPI e do ICMS, o creditamento do PIS/COFINS *“independe de quanto foi, ou sequer se houve, tributação na cadeia anterior, ou se o elo anterior estava no regime da não-cumulatividade, pois se baseia, como visto, somente em incidência da alíquota base sobre as aquisições; sem outras perquirições”*, de forma que *“a não-cumulatividade do PIS/COFINS deve ser visualizada em relação à situação de cada contribuinte e não em relação a uma cadeia produtiva, bem assim ela não guarda qualquer correlação com os acontecimentos anteriores e posteriores havidos na mesma”*; e

- g) estaria equivocada a linha de argumentação de que o art. 17 seria norma geral não abarcando casos que tenham vedação expressa, pois o art. 17 se destinaria exatamente para os casos que tinham vedação expressa, já que *“os demais não precisavam, justamente porque não estavam vedados, então o creditamento era tranquilo, aceito pelo próprio fisco”*.

Com esses argumentos, a requerente, ao fim de seu apelo, requer *“que seja reformado o Acórdão recorrido, para ser deferido seu Pedido de Ressarcimento constante destes autos, pois amparado legalmente”*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015¹.

Conhecimento do recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele tomo conhecimento.

Não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito.

Análise do mérito

A lide materializada no presente processo se inicia com Manifestação de Inconformidade pelo indeferimento de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP formalizado no PER/DCOMP nº 39681.39602.300408.1.1.10-4111, de 30/04/2008 (doc. fls. 026 a 029).

¹ Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

O Acórdão recorrido julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo hígida a não homologação do direito creditório pleiteado, chegando o colegiado de piso ao entendimento de que não daria direito ao crédito as aquisições de gasolinas e de óleo diesel nas refinarias ou importados para revenda sujeitos ao princípio da tributação monofásica. Fundamentaram a decisão colegiada os argumentos de que ((fls. 215 e ss. – destaques nossos):

“Por outro lado, entretanto, verifica-se que o contribuinte pretende se utilizar de crédito decorrente da aquisição de combustíveis (gasolina, álcool e diesel), para posterior revenda. Tal questão já foi objeto de análise pela Delegacia da Receita Federal de Maceió, em outro pedido formulado pelo interessado, nos autos de processo nº 10410.901305/2012-12, tendo sido indeferida a petição.

Os argumentos utilizados pela referida autoridade me parecem bem consistentes, e devidamente embasados na legislação aplicável, daí porque adotarei no presente voto, *in verbis*:

3. DA PROCEDÊNCIA DOS CRÉDITOS SOLICITADOS

O material trazido pelo contribuinte foi verificado e constatou-se que os créditos pleiteados pelo contribuinte eram decorrentes de aquisição de combustíveis (gasolina, álcool, diesel) que eram posteriormente revendidos.

A tributação destes combustíveis encontra-se sujeita a alíquotas diferenciadas (incidência concentrada ou monofásica), concentrando-se a tributação na refinaria/importador. Nessa sistemática, não há recolhimento da contribuição pelo revendedor varejista em decorrência da revenda desses combustíveis, visto que a tributação de toda a cadeia de produção e comercialização foi "concentrada" na etapa anterior, pela adoção de alíquotas mais elevadas sobre as receitas do produtor/importador. Nesta sistemática fica claro que as compras de mercadorias para revenda com substituição tributária e monofásica não geram direito ao crédito, até porque a revenda é a alíquota zero. Assim, toda a tributação do PIS e COFINS foi recolhida na fase anterior, seja pela indústria ou na importação.

O recorrente defende, em essência, que adquiriu combustíveis das distribuidoras com alíquota zero por cento e que a superveniência do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, o qual dispõe que vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, teria afastado a vedação ao crédito constante do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

No mesmo sentido, tenta desconstruir a fundamentação da decisão recorrida defendendo que a tributação sobre combustíveis não se conceituaria como monofásica, sendo somente uma tributação com alíquota zero ao longo de toda a cadeia de distribuição, razão pela qual se subsumiria completamente ao art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Não é bem assim.

O cerne da questão, como visto, reside na possibilidade de o comerciante varejista de combustíveis ver restituído tributos recolhidos pela refinaria em regime de tributação monofásico, após o fim do regime de substituição tributária que vigia até junho de 2000 para o setor econômico.

De fato, tem-se que o regime de tributação das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins sobre a receita da comercialização de combustíveis derivados do petróleo sofreu alteração ao longo dos anos, como didaticamente ressalta o voto condutor do Acórdão nº 3302-004.751, de autoria do i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, do qual extraio alguns excertos para se trazer clareza ao debate (grifos no original):

“Inicialmente, é oportuno esclarecer que as operações comerciais com os combustíveis derivados de petróleo, incluindo o óleo diesel, desde a fonte produtora até o consumidor final, normalmente se desenvolvem em três etapas bem definidas, a saber: (i) 1ª etapa: as **refinarias**, na qualidade de produtoras, vendem o combustível para as distribuidoras; (ii) 2ª etapa: as **distribuidoras**, por sua vez, revendem-no aos varejistas; e (iii) 3ª etapa: os **varejistas**, por último, revendem o produto aos consumidores finais.

Em face das peculiaridades das operações de comercialização dos combustíveis derivados de petróleo e tendo conta a magnitude do volume de operações e valores envolvidos em toda a cadeia de comercialização dos citados produtos, com o objetivo de tornar mais simples o controle da arrecadação e mais eficaz a fiscalização, ao longo do tempo, o regime de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de tais produtos foi feito de forma concentrada, seja sob a modalidade de substituição tributária para frente, inicialmente, seja sob a forma de tributação monofásica, regime atual.

(...)

Enquanto vigente, o regime de substituição tributária das referidas Contribuições, estabelecidos para as operações com combustíveis derivados de petróleo, em especial óleo diesel, era implementado da seguinte forma:

a) **até 31/01/1999, concentrada nas distribuidoras, na condição de contribuintes substitutas dos varejistas**: em relação à Cofins, esta sistemática foi adotada desde a instituição desta contribuição pela Lei Complementar nº 70, de 1991 (art. 4º); no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep, ela foi introduzida a partir da vigência da MP nº 1.212, de 1995 (art. 6º1), convertida na Lei nº 9.715, de 1998; e

b) **no período de 01/02/1999 a 30/06/2000, concentrada nas refinarias, na condição de contribuintes substitutas das distribuidoras e dos varejistas**: com o advento da Lei nº 9.718, de 1998 (art. 4º2), foi unificada a legislação sobre a forma incidência das duas Contribuições sobre as receitas das vendas de combustíveis. Nesta nova forma de substituição, as refinarias foram indicadas como contribuintes substitutas no lugar das distribuidoras eleitas na sistemática anterior.

A indicação das refinarias como contribuintes substitutas das distribuidoras (2ª etapa) e varejistas (3ª etapa) resultou na concentração dos recolhimentos das ditas Contribuições na origem da cadeia comercial, englobando as duas etapas seguintes (distribuição e varejo), caracterizando um típico regime de substituição tributária “para frente”, no qual as refinarias recolhiam de forma antecipada e direta, com base em fato gerador futuro e presumido, as contribuições que seriam devidas nas operações subsequentes a serem efetuadas pelas distribuidoras e pelos varejistas (contribuintes substituídos), que sofriam a incidência de forma indireta.(...)”

No caso dos autos, a aquisição dos combustíveis já se deu sob a sistemática da tributação monofásica.

É de se destacar que a vedação ao crédito de PIS/PASEP na aquisição de gasolina, óleo diesel e suas correntes pelos comerciantes varejistas desses combustíveis é expressa, pelo teor do art. 3º, inciso I, alínea “b” da Lei nº 10.637/2002, com a redação que lhe foi dada pela Lei

nº 10.865/04². Tal dispositivo é claro ao expressamente estabelecer que não darão direito a crédito 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, quando adquiridos para revenda. A leitura dessas regras não deixa qualquer sombra de dúvida nesse sentido.

Também não se sustenta a argumentação de que a tributação incidente sobre esses combustíveis não esteja sob a sistemática da tributação concentrada ou monofásica. É larga a doutrina e a jurisprudência, tanto administrativa, quanto judicial, nesse sentido. Veja-se, por exemplo, a Solução de Consulta nº 2018/2014 (os grifos são nossos):

*“ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: CRÉDITO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. COMERCIANTE VAREJISTA. O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada. Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, **a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a contribuição pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei**, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos. A receita da venda de gás natural veicular (GNV) não sofre incidência monofásica da contribuição. Sujeita-se às regras da cumulatividade ou da não cumulatividade aplicadas aos bens em geral, a depender do regime a que esteja submetida a pessoa jurídica. No caso de pessoa jurídica tributada em regime não cumulativo, as receitas de venda desse produto sofrem incidência da contribuição à alíquota de 1,65%, com a possibilidade de desconto dos créditos admitidos pela legislação. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, I e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º. ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

² **Lei nº 10.637, de 2002**

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento):

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, **no caso de venda de gasolinas e suas correntes**, exceto gasolina de aviação, **óleo diesel e suas correntes** e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

(...)

§ 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.

(...)

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:**

(...)

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

(...)”

O recorrente defende que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 teria afastado a vedação ao crédito estabelecida pelo art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e, nesse argumento, também não lhe assiste a razão.

Ora, ao contrário do que assevera a empresa, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 tem sim caráter de regra geral e não tem o condão de afastar as vedações de creditamento constantes das regras específicas. Da mesma forma, ampla é a jurisprudência nesse sentido, tendo como base a incompatibilidade entre a apuração de crédito e a tributação monofásica, a exemplo do entendimento sustentado pelo STJ no Agravo em Recurso Especial nº 1.109.354SP (grifei):

“AgInt no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.354 SP (2017/01242898)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. PIS E COFINS. ART. 17 A LEI Nº 11.033/2004. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA Nº 568 DO STJ.

1. Nos termos da jurisprudência esta Corte, o disposto no art. 17 da Lei 11.033/2004 não possui aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária **REPORTO** (STJ, AgRg no REsp 1.433.246/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 02/04/2014; REsp 1.267.003/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 04/10/2013). Contudo, **a incompatibilidade entre a apuração de crédito e a tributação monofásica já constitui fundamento suficiente para o indeferimento da pretensão do recorrente**. Nesse sentido: STJ, AgRg no REsp 1.239.794/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 23/10/2013.

2. **É que a incidência monofásica do PIS e da COFINS não se compatibiliza com a técnica do creditamento**. Precedentes: AgRg no REsp 1.221.142/PR, Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, julgado em 18/12/2012. DJe 04/02/2013; AgRg no REsp 1.227.544/PR. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no REsp 1.256.107/PR, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 10/05/2012; AgRg no REsp 1.241.354/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 10/05/2012.

3. *Agravo interno não provido.*”

À vista do exposto, não vejo fundamentos para reformar o Acórdão recorrido. A meu ver, assim, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Voluntário do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)
Luis Felipe de Barros Reche – Relator.

Fl. 9 do Acórdão n.º 3001-001.530 - 3ª Seção/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10410.001816/2011-43