



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.001418/2006-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-001.127 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 18 de junho de 2020
Recorrente POSTO KALILANDIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PIS/COFINS MONOFÁSICO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. LEI 9.718/1998. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Não é cabível pedido de ressarcimento por comerciante varejista de combustíveis e lubrificantes cuja tributação ocorra pelo regime monofásico na refinaria.

COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO.

Em verificação fiscal da DCOMP transmitida, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, vez que o pagamento indicado na DCOMP já havia sido utilizado para quitação de outro débito.

PER/DCOMP CONSIDERADO NÃO DECLARADO. ART. 26 DA IN SRF 600/2005.

Considera-se não efetuado o pedido de ressarcimento quando o crédito não é passível de restituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Lara Moura Franco Eduardo e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem relatar a narrativa dos fatos, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade de fls.52/55 contra o Despacho Decisório da DRF/Feira de Santana nº2.095/2009, de 17/11/2009, fls.45/50, subsidiado no Relatório de Diligência Fiscal de fls.40/42, e demais documentos anexados aos autos, que considerou não declarada a compensação dos débitos de IRPJ, informados na DCOMP nº 42907.58131.310306.1.3.108965, com o crédito relativo ao ressarcimento do crédito de contribuição para PIS/PASEP não cumulativa, 4º trimestre/2005, pleiteado no PER/DCOMP nº37153.03043.310306.1.1.103569.

Consta no despacho decisório que em conformidade com o art.74 da Lei nº 9.430, de 1996, Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, inexistente liquidez e certeza quanto ao crédito vinculado, ante a impossibilidade de aproveitamento deste tipo de crédito para fins de ressarcimento ou compensação, por se tratarem de produtos cuja revenda não se dá sob as regras das suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, sob amparo do art.16, da Lei nº11.116, de 2005, como alegara o contribuinte, podendo o referido crédito ser utilizado apenas para abater débitos do próprio PIS mensal devido.

Consta no despacho decisório que a atividade da contribuinte na época era comerciante varejista de combustíveis e lubrificantes. Conforme informações do DACON do 4º trimestre/2005, o crédito do PIS/PASEP advém de bens adquiridos para revenda. A interessada informa que as vendas relativas ao 3º trimestre de 2005 até o 2º trimestre de 2009 são de combustíveis (gasolina, óleo diesel e álcool) e a partir do mês de março de 2008 iniciou a venda de gás natural, que é tributado.

Na aplicação do art.31, § 1º, inciso I, da IN SRF nº 600, de 2005, combinado com o §3º do art.26, inciso VIII da mesma instrução normativa, que embora revogada pela IN SRF nº900, de 2008, manteve o mesmo regramento no art.34, §3º, inciso IX e art.39, sendo o crédito vinculado não passível de restituição ou de ressarcimento, considera-se não declarada a compensação. Considera que, apesar de a maioria dos produtos vendidos gerarem receitas sujeitas a alíquota zero quando vendidos tais produtos tem incidência monofásica (gasolina e óleo diesel) e tributação concentrada no distribuidor (álcool), cujos créditos na aquisição estão vedados por força do disposto no inciso I do art.3º da Lei nº 10.637, de 2002, e por conseguinte, apenas os demais produtos adquiridos pela contribuinte para revenda e os custos e despesas vinculados a tais produtos geram direito ao crédito do PIS/PASEP, mas tais créditos somente podem ser utilizados para abatimento do PIS/PASEP devido mensalmente. Cientificado do indeferimento do pedido de ressarcimento em 17/11/2009, fl.50, o interessado apresentou a manifestação de inconformidade em, 17/12/2009, alegando que o crédito do PIS é passível de compensação pelas disposições do art.74 da Lei nº 9.430, de

1996, que asseguram ao contribuinte a compensação vindicada, pois inexistindo impedimento legal para pleitear a compensação, cabe a homologação das compensações declaradas. Entende que a compensação é admitida por força da aplicação do art.26 da IN SRF nº460, de 2004, não se aplicando o art.34 da IN SRF nº900, de 2008, uma vez que o dispositivo não determina a impossibilidade de compensação.

Requer o deferimento do pedido de compensação nº 7153.03043.310306.1.1.103569, considerar declarada a compensação da DCOMP 42907.58131.310306.1.3.108965, reconhecimento da inexistência do débitos executado e determinação de extinção do débito e sua cobrança.

À fl.78 consta o despacho de encaminhamento do presente processo para julgamento do direito creditório pleiteado indeferido, informando contudo que o débito objeto da compensação não declarada controlado por meio do processo de cobrança 10530.721984/201192 encontra-se consolidado no âmbito do referido Parcelamento Especial.

A 4ª Turma da DRJ de Salvador julgou improcedente a manifestação de inconformidade sob o fundamento de que a Recorrente não faz jus ao direito creditório, vez que os produtos comercializados (combustíveis e lubrificantes) estão sujeitos ao regime de incidência monofásica, sendo as operações realizadas pela Recorrente desoneradas.

A Recorrente foi intimada do resultado de julgamento por AR e, Inconformada, apresenta o presente Recurso Voluntário, no qual alega a possibilidade de aproveitamento do crédito quando aquisição de bens e produtos sujeitos a alíquota zero ou não tributados. Alega também que o Fisco equivocou-se ao aplicar a IN 600/2005, quando deveria ser aplicada ao caso a IN 460/2004 por ser a instrução normativa vigente na data da ocorrência das operações. Ao fim pugna pelo total provimento do Recurso.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

1 Regime de tributação monofásico

Para a solução da controvérsia dos autos, urge identificar a natureza da relação jurídica existente entre a Recorrente e o Fisco. Na condição de comerciante varejista de combustíveis e lubrificantes infere-se que realiza operação sujeitas à tributação pelo regime monofásico.

No regime de tributação monofásico, instituído em 30/06/2000 pela Lei 9.990/2000, especificamente no caso de derivados de petróleo como combustíveis e lubrificantes, há incidência única perante a refinaria/importador, que suporta o ônus financeiro pelo recolhimento da contribuição.

Vale destacar que não guarda semelhanças com a revogada substituição tributária, na qual o substituto assumia a obrigação de recolher o tributo, de forma antecipada, pelas operações posteriores em forma de substituição dos demais contribuintes.

É importante discriminar a diferença entre monofasia e substituição tributária, vez que a relação jurídico-tributária apresenta diferenças significativas, especialmente no que diz respeito aos pedidos de restituição ou possibilidade de aproveitamento de créditos.

No que importa aos autos, a Recorrente formula pedido de restituição por operações ocorridas após 30/06/2000. Portanto, **sob a vigência do regime monofásico**.

Vale destacar que, durante a vigência do regime de substituição tributária a Instrução Normativa SRF n. 6/1999, no art. 6º, previa a possibilidade de ressarcimento da PIS/COFINS, somente ao **consumidor final**, e quando adquirisse o produto diretamente na refinaria:

Art. 6º Fica assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora.

Claro, portanto, a limitada hipótese de pedido de ressarcimento sob o regime de substituição tributária, **restrita ao consumidor final**, que não se amolda à controvérsia dos autos. Pelo que se infere dos atos constitutivos da Recorrente à e-fls. 75/80, o objeto social é o comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, de modo a se desqualificar da posição de consumidor final.

CLÁUSULA SEGUNDA – O objetivo da sociedade é a comercialização à varejo de combustíveis e lubrificantes, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, carvão vegetal, comércio varejista e atacadista de gás de cozinha, lojas de conveniências e transportes de cargas.

Este colegiado já se pronunciou sobre a matéria, formalizada no acórdão 3003-000.984, de minha relatoria, que transcrevo:

Por expressa exigência legal, nas hipóteses de transferência do encargo financeiro, somente poderão pleitear restituição quem fizer prova de ter suportado o ônus da tributação. Sendo assim, em regime de substituição tributária, cabe ao substituído comprovar que arcou com o encargo financeiro da tributação para pleitear restituição (Acórdão 3003-000.984).

Dito isso, há de se destacar que nem mesmo no regime de substituição tributária a Recorrente estaria autorizada a pleitear crédito pela incidência da contribuição ao PIS.

Assim leciona o art. 166 do CTN:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

A lucidez da enunciação estampada no art. 166 do CTN conduz ao entendimento de que é mandatário a comprovação de haver suportado o ônus econômico da tributação para pedido de restituição, que se torna sistematicamente impossível quando as operações descritas pela Recorrente não sofrem tributação.

2 Do crédito nas operações isentas, alíquota zero ou suspensão do PIS

A Recorrente sustenta sua irresignação no que prescreve o art. 3º da Lei 10.637/2002 e alega que o dispositivo legal autoriza a apuração de créditos de contribuição ao PIS e, ainda, a pleitear ressarcimento mesmo nos casos em que a operação seja isenta, com alíquota zero ou suspensão do tributo

Antes de adentrar no comando normativo que se interpreta nos enunciados citados pela Recorrente, **urge contextualizar a controvérsia principal dos autos, que não reside na possibilidade de aproveitamento de créditos em operações de revenda de produtos tributados a alíquota zero, mas na relação jurídica mantida entre a Recorrente e a Administração Tributária.**

A Recorrente é varejista revendedora de combustíveis e lubrificantes, produtos submetidos ao regime de tributação monofásica, conforme dispõe a Lei 10.147/2000. É importante esclarecer que até o advento da Lei 9.990/2000 estes produtos eram tributados pela sistemática da substituição tributária, técnica de arrecadação que o substituto concentra a obrigação de recolher o montante de tributo, de forma antecipada, mesmo em relação às operações subsequentes praticadas por comerciantes varejistas.

Na substituição tributária todas operações na cadeia sofriam incidência da contribuição ao PIS mas, por determinação legal, a refinaria/importador assumia o dever de antecipar o recolhimento em substituição dos demais contribuintes – substituição tributária *para frente*.

No regime de tributação monofásica – que semanticamente já se aclara o conceito de incidência única – as refinarias/importadores são os únicos a manter relação jurídica com o Fisco e arcam com a integralidade do ônus econômico da tributação.

As operações realizadas por varejistas passaram a não compor a hipótese de incidência das norma que institui contribuição ao PIS em derivados de petróleo e, por consequência, **inexiste relação jurídica entre varejista e o Fisco. Portanto, não se está diante**

de isenção ou alíquota zero, mas de operação não alcançada pela tributação, que não autoriza aproveitamento de crédito à inteligência do art. 3º, §2º, inciso II da Lei 10.637/2002.

Farta a jurisprudência deste Tribunal Administrativo que faço ilustrar pelo acórdão de n. 3201-005.213, de relatoria da eminente Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário:

Quando se fala em regime monofásico de tributação, se está diante da chamada tributação concentrada. Elege-se determinada fase da cadeia produtiva que suportará toda a carga tributária. Todas as demais fases desta cadeia serão desoneradas de tal exigência.

(...)

Se, na legislação vigente (Lei n.º 10.147/00) inexistir qualquer disposição de conteúdo similar àquela trazida pelo citado art. 6º da IN SRF n.º 6 de 1999 (substituição tributária), não cabe ao aplicador da lei criar tal autorização por meio de analogia ou qualquer técnica similar. No regime de tributação concentrada inexistir a figura do fato gerador presumido. (Acórdão 3201-005.213)

Feitas as considerações, a Recorrente intentou o ressarcimento de créditos referentes à contribuição ao PIS não-cumulativa quando a operação realizada tenha sido isenta ou sujeita a alíquota zero. Há de se cotejar o *distinguishing* da hipótese que autoriza a tomada de créditos em relação às operações realizadas pela Recorrente.

Seguindo a sistemática legislativa, impõe-se a transcrição do art. 15 da Lei 10.865/2004:

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 n.ºs 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:

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei – grifado.

Inicialmente, destaca-se que **o texto de lei reporta-se ao importador de combustíveis e lubrificantes**, sendo esta figura quem arca com o encargo econômico da contribuição ao PIS em incidência una.

No caso que se discute nos autos, a Recorrente enquadra-se no dispositivo inserto no art. 3º, §2º, inciso II da Lei 10.637/2002:

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

A análise sistemática da legislação de regência de contribuição ao PIS revela que, nas operações com bens sujeitos ao regime monofásico – mormente combustíveis e lubrificantes – **somente haverá relação jurídica tributária entre a União e a refinaria/importador**. Sendo assim, há manifesta opção do entre tributado por desonerar as operações executadas pela Recorrente e vedar aproveitamento de crédito, vez que não compõe o critério pessoal do conseqüente da Regra-Matriz de Incidência Tributária.

3 Sobre pedido de ressarcimento – IN 600/2005

Conforme o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir, em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários **com créditos líquidos e certos do sujeito passivo**:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Em análise dos autos afere-se que a Recorrente alega ser detentora de crédito de contribuição ao PIS no PA 10/2005 à 12/2005, alega ainda que para o procedimento de apuração do seu suposto direito creditório dever-se-ia ser aplicada a IN SRF 460/2004, pois o crédito pleiteado teve origem sob sua vigência.

O art. 105 do CTN determina que a legislação tributária aplicável é aquela vigente na ocorrência do fato jurídico tributário. **No caso em comento, a transmissão do Per/Dcomp é o marco temporal que determina o pedido de ressarcimento, que ocorreu sob vigência da IN SRF 600/2005.**

Com essas considerações, não existem reparos a ser feitos no acórdão recorrido que considera não formulado o pedido de ressarcimento, de maneira a não homologar o pedido de compensação e manter as cominações legais lançadas no despacho decisório.

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira, razão pela qual o acórdão recorrido deve ser mantido na sua integralidade.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva