



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10530.723913/2009-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.138 – 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: 01/04/2007 a 30/06/2007

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 após 30/06/2000 pela vigência do regime de tributação monofásica, cujo contribuinte é o importador e/ou 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 contra o Despacho Decisório da DRF/Feira de Santana que indeferiu o direito ao crédito relativo ao ressarcimento do crédito de Contribuição PIS/ PASEP não cumulativa, pleiteado em PER/DCOMP com fundamento no artigo 16 da Lei n.º 11.116, de 18 de maio de 2005, tendo em vista que os demais produtos adquiridos para revenda e os custos, despesas e encargos vinculados à receita desses produtos, embora formem créditos da contribuição, os créditos a eles relativos não geram direito a compensação ou ressarcimento, por não se encaixarem na norma do art.16 da Lei n.º11.116, de 2005, uma vez que tais produtos sofrem incidência na revenda no mercado interno, somente podendo ser utilizados para abatimento da própria contribuição devida mensalmente.

Conforme informação prestada pela contribuinte em resposta à diligência fiscal, a quase totalidade do faturamento mensal é formada pelas receitas isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição, com suspensão ou sujeitas à alíquota zero, sendo a atividade da contribuinte, à época, comerciante varejista de combustíveis e lubrificantes entre outros produtos ligados à atividade de posto de combustíveis. Apesar de gerarem receitas sujeitas à alíquota zero quando vendidos (gasolina e óleo diesel são produtos com incidência monofásica) e o álcool tem tributação concentrada no distribuidor, não são produtos que permitam o aproveitamento do crédito de PIS/Pasep, e, conforme informado pela fiscalização, a interessada não reivindicou créditos decorrentes da aquisição desses produtos.

Por conseguinte, indeferiu o direito creditório pleiteado tendo em vista que os créditos não são passíveis de ressarcimento, e nos moldes do art.31 da IN SRF n.º 600, de 2005, em vigor na data da apresentação da DCOMP sob análise, e em plena vigência mesmo após a revogação da IN SRF n.º 600, de 2005, em virtude da IN RFB n.º 900, de 2008, considerou não declarada as compensações vinculadas, que se valeu de crédito não passível de ressarcimento.

Cientificada do indeferimento do pedido e inconformada, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade alegando que:

- o crédito utilizado pelo contribuinte era passível de compensação, sendo totalmente regular para utilização de compensação, pois amparou-se no art.74 da Lei n.º 9.430, de 1996;
- o art.16 e seus incisos I e II da Lei n.º11.116, de 18/05/2005, asseguram ao contribuinte a compensação vindicada, não existindo qualquer impedimento legal para a compensação do crédito, o que demonstra o equívoco da auditora fiscal;
- o pedido de compensação foi requerido de forma legal, com crédito passível de compensação, já que declarado quando o débito ainda não havia sido encaminhado a PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União, nem estava consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela SRF,

nem objeto de compensação não homologada, não era crédito de terceiros e se referiam a tributos administrados pela SRF;

- merece reparo a aplicação do art.34 da IN SRF nº900, de 2008, uma vez que não determina a afirmada impossibilidade de compensação, pois estabelece procedimento genérico insuficiente para caracterizar qualquer impedimento jurídico para que se aplique o citado dispositivo ao caso em epígrafe;
- a compensação é admitida por força da aplicação do art.26 da IN SRF nº460/2004, porque esta era a instrução vigente à época da geração dos créditos objeto da compensação, sendo esta a conclusão aceita pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento promovido em dezembro de 2009;
- tendo o contribuinte atendido a todas as exigências e formalidade constantes na legislação e demonstrado o seu reconhecimento pelo STJ, do direito a compensação em casos idênticos, cai por terra a motivação expendida pela auditora fiscal na decisão impugnada;
- requer o deferimento do pedido de ressarcimento porque se valeu de crédito passível de compensação e que seja considerada declarada a compensação relativa à DCOMP apresentada, suspendendo de imediato a cobrança do débito constante da DCOMP e inexistência do créditos tributário apurado. O despacho que informa consulta aos sistemas da RFB verificou-se que em razão da opção da empresa pelo Parcelamento instituído pelo art.1º da Lei nº11.941, de 2009, o débito objeto da compensação considerada não declarado está controlado por meio do processo de cobrança e encontra-se consolidado no âmbito do referido parcelamento especial.

A 4ª Turma da DRJ de Salvador julgou improcedente a manifestação de inconformidade em acórdão ementado da seguinte forma:

**VENDAS NO MERCADO INTERNO. NÃO CUMULATIVIDADE. EXCEDENTE DOS CRÉDITOS.**

Nas vendas efetuadas no mercado interno, o ressarcimento de créditos é permitido apenas em relação aos dispêndios vinculados a operações efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição.

Os créditos relacionados as demais receitas no mercado interno podem ser aproveitados exclusivamente para dedução da contribuição apurada dentro de sistemática da não cumulatividade, sendo afastada a hipótese de ressarcimento em dinheiro ou a compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

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. Ao fim pugna pelo total provimento do Recurso.

São os fatos.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3003-001.138 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10530.723913/2009-18

## 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 mandatório 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 nº 10.147/00) inexistente qualquer disposição de conteúdo similar àquela trazida pelo citado art. 6º da IN SRF nº 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 inexistente 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 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:*

***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 consequente 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 04/2007 à 06/2007. 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 em 31/07/2007**, 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