



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

**Processo n°** 10850.904493/2011-62  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-002.945 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2014  
**Matéria** Regime Monofásico  
**Recorrente** AUTO POSTO-DO IPE - RIO PRETO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

**PEDIDO RESSARCIMENTO. CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O COFINS INCIDENTE SOBRE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMERCIANTE VAREJISTA EXCLUÍDO DA TRIBUTAÇÃO. INDEFERIMENTO.**

No regime monofásico de tributação não há previsão de ressarcimento ou restituição de tributos pagos na fase anterior da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez, portanto, sem previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorre no regime de substituição tributária para frente.

A partir de 01/07/2000, o regime de tributação da Contribuição para o COFINS incidente sobre os combustíveis, incluído o óleo diesel, passou a ser realizado em uma única fase (incidência monofásica), concentrada nas receitas de vendas realizadas pelas refinarias, ficando exonerada as receitas auferidas nas etapas seguintes por distribuidoras e varejistas, que passaram a ser submetidas ao regime de alíquota zero.

Dessa forma, após a vigência do regime monofásico de incidência, não há previsão legal para o pedido de ressarcimento da Contribuição para o COFINS incidente sobre a venda de óleo diesel do distribuidor para o comerciante varejista.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que dava

provimento. O Conselheiro Flávio de Castro Pontes votou pelas conclusões. Fez sustentação oral pela recorrente a Dra. Mary Elbe Gomes Queiroz, OAB-PE nº 25.620. Antecipado o julgamento para o dia 25 de fevereiro no período matutino a pedido da recorrente.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator.

EDITADO EM: 10/03/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Sidney Eduardo Stahl, Marcos Antonio Borges, Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Flávio de Castro Pontes (Presidente).

## Relatório

A Recorrente apresentou Pedido de Restituição de contribuições que por meio de despacho decisório de fls.e com fundamento na informação fiscal, constatou-se que o interessado apurou créditos relativos às aquisições de gasolina e óleo diesel para pleitear ressarcimento junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), considerando as suas saídas com alíquota zero. O pedido do contribuinte foi indeferido, pois apesar de sair produtos com alíquota zero, as tributações do COFINS, referentes ao óleo diesel e à gasolina, ocorrem de forma concentrada (incidência monofásica) no produtor ou importador, não havendo previsão legal da possibilidade de manutenção de créditos na aquisição pelo distribuidor ou revendedor atacadista ou revendedor varejista. Diante disso, o despacho decisório concluiu que o interessado não tem direito ao ressarcimento pleiteado.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade insurgindo-se contra o teor do despacho decisório na qual alegou, em síntese, que por entender ter direito ao crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, em relação aos produtos que adquiriu, pleiteou o seu ressarcimento; que não pleiteou direito ao creditamento sobre álcool, gás liquefeito ou natural ou biodiesel, mas apenas ao creditamento na aquisição de gasolina A e óleo diesel, doravante englobados pelo termo combustível; que as normas devem ser interpretadas sistematicamente sob pena de desvirtuamento da ordem jurídica, sendo desejo expresso do legislador que não existisse mais qualquer vedação ao creditamento pretendido como forma de dar efetividade à não-cumulatividade;

Assim, considerando que a contribuinte está obrigatoriamente sob a incidência das leis da não-cumulatividade, nos termos da Lei n.º 10.637/2002 (PIS não-cumulativo) e que a legislação da cumulatividade não se destina à contribuinte já que os distribuidores, que apuram resultados para o imposto sobre a renda pelo lucro real, foram postos compulsoriamente na não-cumulatividade, entende, desse modo ter direito ao crédito.

A DRJ de Ribeirão Preto julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade com base na seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DERIVADOS DE PETRÓLEO.*

*COMBUSTÍVEIS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REVENDA VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não há direito a creditamento de PIS/PASEP relativos às operações de distribuição e varejo de combustíveis, realizadas à alíquota zero, com base na sistemática da não-cumulatividade. É incontroverso que a Lei n.º 9.990/2000*

*fixou a incidência monofásica do PIS/PASEP e da Cofins sobre combustíveis derivados de petróleo, permanecendo concentrada na produção e importação a incidência do tributo, inviabilizando, por esse motivo, o creditamento pretendido.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Apresenta a Recorrente o presente recurso com base nos mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o que importa relatar.

## Voto

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

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

A Recorrente pleiteou o ressarcimento dos valores atualizados da Contribuição para o PIS/Pasep supostamente incidente sobre aquisição de gasolina A e óleo diesel.

Inicialmente, é oportuno esclarecer que as operações comerciais com os combustíveis derivados de petróleo, incluindo o óleo diesel e gasolina, desde a fonte até o consumidor final, normalmente se desenvolvem em três etapas bem definidas e distintas, a saber: a *uma* nas **refinarias**, na qualidade de produtoras, vendem o combustível para as distribuidoras; a *duas*, nas **distribuidoras**, por sua vez, revendem-no aos varejistas; e a *três* nos **varejistas**, que, por último, revendem o produto aos consumidores finais.

Em face das peculiaridades do setor de combustíveis derivados de petróleo e tendo conta a magnitude do volume de operações e valores envolvidos em toda a cadeia de comercialização, com o objetivo de tornar mais simples e eficaz o controle da arrecadação, 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 ocorreram de forma concentrada, seja sob a modalidade de substituição tributária para frente, seja sob a forma de tributação monofásica.

Sob a forma de substituição tributária, enquanto vigente, a incidência das referidas Contribuições deu-se 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 n.º 70, de 1991 (art. 4º); no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep, ela foi introduzida a partir da vigência da MP n.º 1.212, de 1995 (art. 6º<sup>1</sup>), convertida na Lei n.º 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 n.º 9.718, de 1998 (art. 4º<sup>2</sup>), foi unificada a legislação sobre a forma incidência das duas Contribuições

<sup>1</sup> Art. 6º A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas.

<sup>2</sup> Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria,

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 subseqüentes, efetuadas pelas distribuidoras e pelos varejistas (contribuintes substituídos), que sofriam a incidência de forma indireta.

Dessa forma, antevendo a possibilidade da não ocorrência da última fase da cadeia de comercialização, em conformidade com o disposto no art. 150, § 7º, da CF/1988, foi assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica (contribuinte substituído), o ressarcimento dos valores das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins (recolhidos na origem pela refinaria) relativos à última operação não realizada de aquisição de gasolina ou óleo diesel, isto é, possivelmente, a operação final entre os varejistas e os consumidores finais (3ª etapa), mediante compensação ou restituição (na verdade ressarcimento), na forma e de acordo com os requisitos estabelecidos no art. 6º da Instrução Normativa SRF n.º 6, de 29 de janeiro de 1999, a seguir transcrito:

*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**.*

*§ 1º Para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, **destacadamente**, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido.*

~~*§ 2º A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante a aplicação, sobre o preço de venda da refinaria, calculado na forma do parágrafo único do art. 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos.*~~

*§2º A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante a aplicação, sobre o preço de venda da refinaria, calculado na forma do parágrafo único do art. 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos ou por um inteiro e oitenta e oito décimos, no caso de aquisição de gasolina automotiva ou de óleo diesel, respectivamente. (Redação dada pela IN SRF n.º 24/99, de 25/02/1999)*

*§ 3º O valor de cada contribuição, a ser ressarcido, será obtido mediante aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo referida no parágrafo anterior.*

*§ 4º O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição, observadas as normas estabelecidas na Instrução Normativa SRF n.º 21, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7ª a 14 desta Instrução Normativa.*

Essa sistemática, foi extinta a partir de 01/07/2000 pelos artigos. 2º e 43 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 2000, que nesta específica edição, ao dar nova redação ao art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, aboliu a **sistemática de substituição tributária**, substituindo-a pelo **regime de tributação monofásica**, na origem, ou seja, na refinaria de petróleo, em conformidade com o previsto no art. 149, § 4º, da CF/1988, assim exposto:

*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.*

Na nova sistemática de tributação as refinarias passaram a efetuar o recolhimento das citadas Contribuições somente na condição de contribuinte (de fato e direito), deixando de ser contribuintes substitutos dos demais intervenientes nas etapas de comercialização seguintes (as distribuidoras e os varejistas).

Em decorrência da nova modalidade de incidência, as receitas das distribuidoras e dos varejistas provenientes das vendas desses produtos ficaram excluídas do pagamento das referidas Contribuições, com base no regime da alíquota zero, conforme estabelecido no inciso I do art. 43 da mesma MP 1.991-15, de 2000, que se tornou definitivo com a reprodução no inciso I do art. 42 da MP nº 2.158-35, de 24 agosto de 2001, assim exposto:

*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;*

Não é demais ressaltar que, a partir da nova forma de incidência monofásica, a tributação das refinarias e das distribuidoras e varejistas passaram a ser realizadas de forma autônoma. Em decorrência, o que for recolhido pela refinaria não mais significa antecipação do que seria devido nas etapas subseqüentes. Logo, a incidência das mencionadas contribuições sobre as refinarias, assim como os pagamentos por elas realizados são considerados definitivos, independentemente de qual seja o desfecho que venham ter os fatos geradores posteriores à aquisição dos produtos nas refinarias.

Nesse sentido, é pertinente trazer à colação o entendimento dos renomados Professores Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi, externados no excerto extraído da Revista Dialética de Direito Tributário nº 86, página 113, a seguir transcrito:

*“... cabe agora dizer que no caso em exame não temos substituição tributária e tampouco não-incidência (imunidade,*

*isenção ou alíquota zero), mas uma categoria jurídica diferente, a da tributação monofásica". (grifos do original)*

Logo, a eficácia das modificações introduzidas pela MP n.º 1.991-15, de 2000, no que tange à nova redação do art. 4º da Lei n.º 9.718, de 1998, conforme determinado no seu art. 46, II, verificou-se, como já mencionado, desde 01/07/2000, não mais existindo, a partir daí, o regime de substituição tributária em debate. Ressalte-se, ainda, que o referido dispositivo constou em todas as reedições posteriores da citada MP, sendo repetido na atual MP n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (art. 92, II), que em face do disposto no art. 2º da EC n.º 32/2001, não carece de reedição.

Assim, a MP n.º 1.991-15, de 2000, extinguiu o citado regime de substituição tributária aplicável às duas Contribuições, determinando a tributação em uma única fase (monofásica). Por sua vez, a MP 1.991-18, de 2000, a Lei n.º 9.990, de 2000 e a Lei n.º 10.865, de 2004, sem alterar o regime jurídico de incidência monofásica, modificaram apenas as alíquotas aplicáveis as operações em análise.

Nesse sentido, no regime monofásico de tributação não há previsão de ressarcimento ou restituição de tributos pagos na fase anterior da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez.

No presente Recurso, sustentou a interessada que, a despeito da alíquota zero aplicável às operações de venda de combustíveis, ela teria direito ao crédito relativo às aquisições dos referidos produtos junto ao fabricante, conforme expressamente reconhecido no artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 2004.

Não assiste razão a Recorrente. O citado preceito legal, não comporta tal conclusão, conforme observa-se de sua redação, *in verbis*:

*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.***

Da leitura do transcrito comando legal, resta indubitável que ele se aplica, exclusivamente, a **manutenção** de créditos, calculados sobre custos, encargos e despesas que tenham antes sofrido a tributação das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, segundo sistemática da não-cumulatividade.

Além disso, por força do artigo 3º, inciso I, alínea "b", da Lei n.º 10.637, de 2002 é expressamente vedado descontar créditos calculados em relação aquisições de derivados de petróleo.

Assim, ao se referir à "manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados" às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, o dispositivo em análise, na verdade, está se referindo aos créditos relativos aos custos, encargos e despesas legalmente autorizados a gerar créditos das ditas Contribuições, no âmbito do regime de incidência não-cumulativa, sem contudo alterar a força normativa do inciso alínea "b" do I do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, que, de forma expressa, veda a utilização de crédito relativo às aquisições dos produtos revendidos, cuja receita está sujeita aos regimes especiais de tributação, especificamente, o de incidência monofásica em apreço.

Ademais, tendo em conta a natureza específica de cada uma das sistemáticas de apuração e cobrança das citadas Contribuições anteriormente abordadas, não vislumbro qualquer incompatibilidade entre o disposto na alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e o estabelecido no art. 17 da Lei 11.033, de 2004.

Na verdade, ambos os preceitos legais tratam de sistemáticas distintas de tributação, não podendo o regramento de uma ser invocado para fins de apuração e cobrança por meio de outra sistemática, sem que haja grave distorção nos regimes de apuração e cobrança das referidas Contribuições.

Em consideração ao caso tomo a liberdade de apontar a expressão do parágrafo oito da exposição de motivos da MP 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, a saber (os destaques são nossos):

**8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.**

Esse foi o cuidado tomado pela Lei, explicitar que os regimes são distintos e não intersectáveis e na condição de Conselheiro, ao qual a discussão da óbvia inconstitucionalidade, não é permitida, não é possível estender a análise.

Até tenho me posicionado que quando a empresa está sujeita aos dois regimes de tributação, poderá descontar créditos quanto aos combustíveis utilizados como insumo na prestação de serviços, mas não como se pretende no presente caso.

Assim, os comerciantes distribuidores, atacadistas e varejistas que comercializam mercadorias sujeitas ao regime de incidência monofásica, mesmo que submetidos ao regime não-cumulativo, são proibidos de descontar créditos em relação à **aquisição de tais produtos quando adquiridos para revenda. Essa restrição é específica aos produtos sujeitos ao regime monofásico adquiridos para revenda**, portanto, a aquisição de produtos submetidos ao regime para serem utilizados em processos de industrialização ou prestação de serviços (insumos), não estão abrangidos pela restrição.

A título de exemplo, suponhamos que uma fábrica de automóveis adquira filtros de combustíveis, sujeitas à incidência monofásica, para serem empregadas na fabricação daquele produto. Nesta hipótese, a empresa poderá descontar créditos normalmente, sendo que as alíquotas aplicáveis no cálculo dos créditos serão de 1,65% para o PIS/Pasep e 7,60% para a Cofins, ou seja, não serão aplicadas as alíquotas diferenciadas.

É verdade que a Presidência da República vem tentando, sistematicamente, restringir através de Medidas Provisórias (MP's), a apropriação dos créditos sobre os custos, despesas e encargos relacionados à venda dos produtos sujeitos ao regime monofásico, todavia, essa tentativa de restrição não perdurou nas respectivas conversões em Lei.

Assim, podemos concluir que é admitido aos atacadistas e varejistas o desconto de créditos em relação aos demais custos, despesas e encargos relacionados à venda dos produtos sujeitos ao regime monofásico das contribuições, ou seja, a restrição abrange **apenas a aquisição dos produtos adquiridos para revenda.**

O referido artigo 17 foi antes da conversão da Lei expresso no artigo 16 da MP 206/2004, cuja justificativa na exposição de motivos é simplória expressando que “*as disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*”, no meu exame, informar que o crédito das contribuições relativos aos custos, encargos e despesas legalmente autorizados a gerar créditos. No mais, se serve para esclarecer dúvidas, com caráter interpretativo não serve para inovar, garantindo um direito novo, diferente do ante existente.

Cabe destacar ainda que existe uma diferença marcante entre a previsão de alíquota zero apontada no artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, e aquela outra estabelecida no inciso I do artigo 50 da Lei n.º 10.833, de 2003. A primeira visa exonerar determinada receita de venda da cobrança das citadas Contribuições, ao passo que a segunda tem por objetivo a implementação da técnica de apuração e cobrança de forma concentrada ou monofásica.

O artigo 17 veio para suprir a dúvida que existia, por ex., para as empresas de embalagens que adquiriam insumos com tributação e para as quais se negava indevidamente o direito de crédito.

No caso em tela, caso fosse acatado o entendimento esposado pela Recorrente, o que se admite apenas para fins argumentativos, teria direito ao crédito tanto o comerciante atacadista quanto o varejista. Em decorrência, com a fruição dos créditos por ambos os contribuintes, chegar-se-ia ao absurdo de a Fazenda Nacional recolher um valor para em seguida devolvê-lo em dobro.

Ante o exposto, fica demonstrado que, seja pela prisma estritamente jurídico, seja pelo lado racional que norteia a técnica da tributação concentrada, as receitas dos comerciantes atacadistas e varejistas decorrentes das vendas de combustíveis estão sujeitas à alíquota zero das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, sendo expressamente vedado, de outra parte, o aproveitamento dos créditos atinentes às aquisições desses bens dos fabricantes e importadores, únicos responsáveis pela apuração e recolhimento das ditas Contribuições incidentes em toda a cadeia de venda.

Em consequência, não estando a receita de venda de tais produtos sujeita ao regime de incidência não-cumulativa e submetida à alíquota zero, quando auferida pelos comerciantes atacadistas e varejistas (caso em apreço), nessas etapas, não há que se cogitar nem de débito nem de crédito das referidas Contribuições, por expressa determinação legal.

Assim sendo voto por negar provimento ao presente Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator

Processo nº 10850.904493/2011-62  
Acórdão n.º **3801-002.945**

**S3-TE01**  
Fl. 85

---

CÓPIA