



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

Processo n° 10850.904573/2011-18
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° **3801-003.660 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 22 de julho de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA - REGIME MONOFÁSICO
Recorrente AUTO POSTO PALACE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COMBUSTÍVEIS. DERIVADOS DE PETRÓLEO. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. Os distribuidores e varejistas de combustíveis, tributados à alíquota zero em razão do regime monofásico, não podem se creditar das aquisições de produtos destinados à revenda em face de vedação expressa.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

:

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

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

Relatório

Adota-se o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório em que foi apreciado Pedido de Ressarcimento (PER/DCOMP) de nº 37147.18833.201008.1.1.10-2102, por intermédio da qual o contribuinte pretende ver ressarcido crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo, no valor de R\$ 6.482,32, concernente a PIS/PASEP (PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO), período de apuração: 3º trimestre de 2006.

Por meio de despacho decisório de fl. 7, com fundamento na informação fiscal de fls. 55/57, 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 PIS/PASEP, 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, como não foi constatado o auferimento de receitas não tributadas no mercado interno, passíveis de ressarcimento, o despacho decisório concluiu que o interessado não tem direito ao ressarcimento pleiteado.

Regularmente cientificado do Despacho Decisório em 17/01/2012 (fl. 8), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 09/47, insurgindo-se contra o teor do despacho decisório de fl. 7, acompanhado de Informação Fiscal, na qual alega, em síntese, que: a) por entender ter direito ao crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, em relação aos produtos que adquiriu, pleiteou o seu ressarcimento; b) 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; c) 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; d) a contribuinte está obrigatoriamente sob a incidência das leis da não-cumulatividade, nos termos da Lei nº 10.637/2002 (PIS não-cumulativo) e da Lei nº 10.833/2003

(Cofins não-cumulativa), já que não se enquadra nas exceções; e) é de se consignar que os distribuidores já constaram expressamente como jungidos à cumulatividade, mas houve uma mutação na redação original que instituiu como substituto a refinaria e substituídos os distribuidores; f) a Lei nº 9.990/00 retirou a distribuidora da incidência; g) há ainda uma menção residual aos distribuidores de combustíveis, mas totalmente esvaziada, pois já não existe mais a substituição tributária aventada; h) há norma latente para os distribuidores enquanto substitutos, mas não há como contribuintes diretos, pois não estão mais na cumulatividade; i) quem se encontra em limbo tributário são os produtores não os distribuidores, já que passaram a ser submetidos às chamadas alíquotas diferenciadas; j) essa mixórdia se refere a “produtor” e “importador”, não arrastando para a balbúrdia os “distribuidores”; k) 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; l) cita os artigos que foram apresentados como fundamento para vedação definitiva dos créditos aqui discutidos; m) na cadeia produtiva de combustíveis, as distribuidoras estão em uma etapa que está sob a incidência da legislação do PIS/Cofins não-cumulativos e, para completar os critérios da regra-matriz de incidência, já tinha ficado estabelecido que os distribuidores operariam com alíquota zero, conforme MP nº 2.158-35/01; n) é descabido confundir alíquota zero com não incidência, pois são fenômenos distintos; o) quando a lei estabelece a tributação dita monofásica, ela expressamente coloca a incidência em uma única fase que não se confunde com a não-cumulatividade que pressupõe a tributação em várias fases mesmo que em uma ou alguma delas a incidência se dê à alíquota zero; p) nesse caso, não há direito a creditamento para outras fases, porque o resto da cadeia está fora do campo de incidência do tributo, uma vez que a tributação ficou inteiramente concentrada em um único contribuinte, independente da sistemática dos demais elos da cadeia produtiva. Nestes específicos casos, descabe falar em cumulatividade ou não-cumulatividade. Ainda, se incidir, ainda que com alíquota zero, não é o caso de tributação monofásica, o que não ocorreu com os combustíveis aqui discutidos: gasolina A e Diesel; q) é constrangedora a frequência com que se repete, até em atos regulamentares inferiores, que os combustíveis estão sob o sistema de monofasia, porém não há tributação monofásica justamente porque todos estão submetidos à incidência da tributação das citadas contribuições (alíquota zero); r) por meio da MP nº 206, publicada e vigente em 09/08/2004, surgiu o artigo 16, que virou o artigo 17, quando convertida na Lei nº 11.033/2004, criando condições para a plena não-cumulatividade no que tange ao PIS/Cofins, como expresso na Exposição de Motivos da referida MP; s) a MP que introduziu o artigo 17 é norma politêmica; t) a Lei nº 11.116/2005 veio para dar maior efetividade ao creditamento como instrumento da não-cumulatividade; u) a autoridade administrativa usou o argumento equivocadamente para

negar o direito da empresa, citando as disposições da IN SRF nº 594/2005, que teria expressamente introduzido a vedação, e mais, com efeito retroativo. No Estado Democrático de Direito, as limitações e restrições ao agir dos contribuintes somente podem estar previstas em lei; v) pela normatização do PIS/Cofins não-cumulativos, o método escolhido pelo legislador foi o indireto subtrativo, ou seja, 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 somente em incidência da alíquota base sobre as aquisições, independente se a aquisição seja decorrente de creditamento sobre etapas não tributadas, ou tributadas com alíquota diferente; x) em 03/01/2008, foi editada a MP nº 413, que alterou o permissivo de creditamento das leis da não-cumulatividade, porém tal dispositivo não foi aprovado; y) após toda a exposição, transcreve as seguintes premissas: 1) se a contribuinte é distribuidora de combustíveis; 2) se a contribuinte é tributada pelo Lucro Real (regime não-cumulativo para o PIS/Cofins); 3) o único instrumento com poderes para criar restrições é a lei; 4) existe norma que previu expressamente que a contribuinte deveria tributar o PIS/Cofins com alíquota zero sobre seu faturamento, e não em monofasia ou não incidência; 5) o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 prevê expressamente que todos os contribuintes da não-cumulatividade, mesmo que faturem com alíquota zero, podem creditar-se de PIS/Cofins; 6) a Lei nº 11.033/2004 é politemática; 7) o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 fez foi dotar de mais garantias a previsão do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004; 8) sempre se ressalva, nas novas normas, o que fica ainda regulado em outra norma anterior, o que não aconteceu com a possibilidade de creditamento para a contribuinte, sendo certo que normas infralegais não tem tal condão; 9) o creditamento é coerente com a técnica de não-cumulatividade empregada no PIS/Cofins, em consonância com a prescrição constitucional; 10) o Poder Executivo, via medida provisória, tentou restaurar a vedação ao creditamento, mas por intuitiva inconstitucionalidade, não foi mantida no ordenamento jurídico; z) repise-se, creditamento sobre a aquisição de Gasolina A e óleo Diesel, como consta de seu pedido. Ao final, requer a procedência da Manifestação de Inconformidade para o fim de se deferir o creditamento pretendido e homologada a compensação efetuada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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 relativo às operações de distribuição e varejo de combustíveis, realizadas à alíquota zero, com base na sistemática da não-cumulatividade. É

incontroverso que a Lei nº 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.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, cujo teor é sintetizado a seguir.

Reforça as teses suscitadas na manifestação de inconformidade e insiste que com o art. 17 da Lei nº 11.033/04 reaparece permissão para a manutenção dos créditos discutidos e que o art. 16 da Lei nº 11.116/05 permitiu a utilização dos referidos créditos.

Questiona o mérito das decisões judiciais colacionadas no acórdão.

Argumenta que no caso da recorrente há:

a) uma incidência tributária no início da cadeia, com alíquota diferenciada e ocasionalmente mais alta que a regra geral;

b) e também uma incidência tributária nos demais elos da cadeia, igualmente com alíquota diferenciada e ocasionalmente mais baixa que a da regra geral.

Pontua que monofásico seria, como a própria nomenclatura já adianta, só incidir em uma fase, ficando as demais como NT; que não é, como visto, o que ocorre, afinal a contribuinte está também ao alcance das contribuições sociais, apenas com uma alíquota diferenciada.

Reitera que monofasia não é alíquota zero citando artigos das Leis 10.865/04 e 10.560/2002.

Alega que o acórdão recorrido passou sem maiores análises sobre o fundamental art. 17 da Lei nº 11.033/04, que, por ser norma específica e posterior, revoga qualquer obstáculo que houvesse ao creditamento pretendido.

Discorda da tese de que o art. 17 da Lei nº 11.033/04 não pode prevalecer sobre a vedação. Aduz que o art. 17 só pode se destinar exatamente para os casos que tinham vedação expressa. Os demais não precisavam, justamente porque não estavam vedados.

De outro giro, apresenta os contornos das edições da Medidas Provisórias 413 e 451 de 2008, que não foram convertidas em Lei.

Por fim, colaciona novamente as premissas legais apresentadas na manifestação de inconformidade e requer a reforma do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto, dele toma-se conhecimento.

Para a solução da lide é importante um breve histórico da evolução legislativa em face da tributação das contribuições PIS e Cofins sobre os combustíveis.

De imediato, registre-se que não há controvérsia em relação ao fim do instituto da substituição tributária nas operações com combustíveis (gasolina e óleo diesel) a partir da edição da MP 1991-15, de 10 de março de 2000, e Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que alteraram a redação original da Lei 9.718/98:

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. (Vide arts. 4º e art. 92, da Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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 pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I — dois inteiros e sete décimos por cento e doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação; (Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000)

II — dois inteiros e vinte e três centésimos por cento e dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel; (Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000)

III — dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento e onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo — GLP; (Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000)

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

III – 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo (GLP) dos derivados de petróleo e gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000)

Parágrafo único. Revogado. (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000)"

Anote-se, por pertinente, que a MP 1991-15, de 10 de março de 2000 (atual e em vigor MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001) em seu art. 43 reduziu a zero as alíquotas das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre os combustíveis vendidos pelos distribuidores e comerciantes, uma vez que se adotou o regime concentrado com alíquotas diferenciadas:

Art. 43 Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolina automotiva, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas; (...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei no 9.718, de 1998, com a redação atribuída pelo art. 2º desta Medida Provisória. (...)

Art. 46. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

II - no que se refere à nova redação dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, e ao art. 43 desta Medida Provisória, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2000, data em que cessam os efeitos das normas constantes dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua redação original, e dos arts. 4º e 5º desta Medida Provisória. .

Como visto, o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis foi extinto a partir da edição da MP 1991-15/2000 e de suas reedições. Desta forma, o regime em relação à incidência das contribuições PIS e Cofins passou a ser concentrado, em uma única fase, incidindo apenas sobre a receita de venda das refinarias.

Com a instituição da sistemática de incidência não-cumulativa para as contribuições PIS e Cofins, as receitas de venda de combustíveis, inicialmente, não integravam a base de cálculo da contribuição em face de vedação legal, PIS/Pasep: art. 1º, § 3º, inciso IV, da MP nº 66/2002 e da Lei nº 10.637/2002 e Cofins: art. 1º, § 3º, inciso IV, da MP nº 135/2003 e da Lei nº 10.833/2003.

Este *status* foi alterado pela Lei nº 10.865/2004 (DOU 30/4) que permitiu por força do disposto nos artigos 21 e 37, a utilização da sistemática não-cumulativa em relação às receitas da venda de gasolinas (exceto gasolina de aviação), óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP) e autorizou o aproveitamento dos créditos relativos a tais produtos.

Destaca-se a vedação da utilização de créditos por parte dos revendedores em relação aos produtos adquiridos para revenda, nos termos do art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003.

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). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

~~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, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural; (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

as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.(grifou-se).

Nesse sentido, recentemente, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial 1.259.770 - PR, assim se pronunciou:

COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. REVENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES E AUTOPEÇAS. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

1. Consoante os precedentes desta Segunda Turma de Direito Tributário do Superior Tribunal de Justiça, as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo, a teor dos artigos 2º, §1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Desse modo, não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei n. 11.033/2004, e 16, da Lei n. 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime Não-Cumulativo, salvo determinação legal expressa. Precedentes: REsp. Nº 1.267.003 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; AgRg no REsp. Nº 1.239.794 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.09.2013.

2. Indiferentes se tornam as alterações efetuadas no art. 8º VII "a" da Lei n.º 10.637/2002 e art. 10, VII "a" da Lei n.º 10.833/2003 pelo art. 42, III, "c" e "d", da Lei n. 11.727/2008, e pelo art. 21, da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.833/2003 e pelo art. 37 da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.637/2002, pois a incompatibilidade é dos próprios regimes de tributação.

3. Incompatibilidade que se restringe às mercadorias e produtos sujeitos à tributação monofásica, não alcançando as atividades empresariais como um todo.

4. Agravo regimental não provido.(grifou-se)

Assinale-se, também, que este entendimento está em consonância com os princípios constitucionais da capacidade contributiva, que se aplica as diversas espécies tributárias, e universalidade do custeio da seguridade social. Uma interpretação equivocada de um dispositivo legal, art. 17 da Lei nº 11.033/04, não pode enriquecer ilicitamente parcela dos contribuintes. De outro giro, o financiamento da seguridade social por toda a sociedade, esteado no princípio da solidariedade, não autoriza o creditamento dos produtos adquiridos para revenda sujeitos à tributação concentrada.

Processo nº 10850.904573/2011-18
Acórdão n.º **3801-003.660**

S3-TE01
Fl. 12

De modo que, ao contrário do alegado, não há que se falar em direito à restituição dos valores de PIS e Cofins, visto que há vedação expressa ao creditamento referente às aquisições de produtos monofásicos destinados à revenda.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto, não reconhecendo o direito creditório e não homologando as compensações pleiteadas.

Flávio de Castro Pontes - Relator