



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

**Processo nº** 10850.905385/2011-15  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **3801-004.149 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 19 de agosto de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS  
**Recorrente** VIADIESEL TRANSPORTE E COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

PEDIDO RESSARCIMENTO. CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP 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 PIS/PASEP e para a COFINS incidente sobre os combustíveis incluídos o óleo diesel, passou a ser realizado em uma única fase (incidência monofásica), concentrado nas receitas de vendas realizadas pelas refinarias, ficando exoneradas 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 PIS/PASEP e para a COFINS incidente sobre a venda de óleo diesel do distribuidor para o comerciante varejista.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 25/09/2014 por PAULO ANTONIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA, Assinado digitalmente em 30/09/2014 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por PAULO ANTONIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA

Impresso em 01/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10850.905385/2011-15  
Acórdão n.º **3801-004.149**

**S3-TE01**  
Fl. 12

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. O Conselheiro Sidney Eduardo Stahl votou pelas conclusões. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Antônio Elmo Gomes Queiroz. OAB/PE nº 23.878. Antecipado o julgamento para o período matutino a pedido do recorrente.

(assinatura digital)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Redator designado.

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

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo, contra o acórdão exarado pela 2ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto (DRJ/RPO), na Sessão de Julgamento do dia 25 de março de 2013, em que foi julgada a improcedência da manifestação de inconformidade, deixado de conhecer o direito creditório sobre aquisição de combustíveis.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Delegacia Regional de Julgamento de origem, que assim relatou os fatos:

*“Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório em que foi apreciado Pedido de Ressarcimento (PER/DCOMP), por intermédio da qual o contribuinte pretende ver ressarcido crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo, concernente a PIS/PASEP (PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO – MERCADO INTERNO), período de apuração: 1º trimestre de 2008.*

*Por meio de despacho decisório de fl. 5, com fundamento na informação fiscal de fls. 46/48, constatou-se que o interessado apurou créditos relativos às aquisições de 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 do produto sair com alíquota zero, à tributação do PIS/PASEP, referente ao óleo diesel, ocorre 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 14/5/2012 (fl. 6), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 07/38. Contudo, como se observa da Manifestação de Inconformidade de fls. 07/38, as folhas 10 a 16 da peça impugnatória não foram juntadas aos autos. A fim de evitar qualquer prejuízo ao contribuinte, juntou-se cópia dessas folhas (fls. 49/55), extraídas da manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente no processo, cujo conteúdo é idêntico.*

*Assim, insurgindo-se contra o teor do despacho decisório de fl. 5, acompanhado de Informação Fiscal, o contribuinte 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 comutatividade, 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 comutatividade; 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.*

*Todavia, 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 tributação monofásica, 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 politemática; 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 equivocado 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 monofásica 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 homologado a compensação efetuada.*

*É o relatório.*

A DRJ de Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte, conforme pode ser conferido pela ementa do acórdão, abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DERIVADOS DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEIS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DISTRIBUIDORA 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 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.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, aludindo os mesmos argumentos trazidos em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o sucinto relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

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

Não obstante tenha entendimento vencido sobre o tema, e por alterar o meu entendimento, passo a adotar as razões do voto do Conselheiro Sidney Eduardo Stahl, ilustre colega de sessão, em julgamento pretérito sobre a mesma matéria, consolidado no Acórdão n. 3801-002.958.

As operações comerciais com os combustíveis derivados de petróleo, realizam-se em três etapas bem definidas e distintas, a saber: as refinarias, as distribuidoras e os varejistas. Historicamente as receitas decorrentes da venda desses produtos ocorreram de forma concentrada e simplificada, inicialmente na modalidade de substituição tributária para frente e posteriormente sob a forma de tributação monofásica.

Sob a forma de substituição tributária, enquanto vigente, a incidência do PIS e COFINS se deu 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), 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), 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.*

Nesse modelo adotou-se o modelo de substituição tributária para frente, com a definição das refinarias como contribuintes substitutas das distribuidoras e varejistas. No caso de não ocorrer a venda na última fase da cadeia comercialização, foi assegurado ao consumidor final, contribuinte substituído, o ressarcimento dos valores das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS. Esse entendimento foi expresso 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 nº 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 nº 21, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa.*

Os artigos 2º e 43 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 2000 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 expresso:

*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.*

Nessa sistemática as refinarias passaram a recolher na condição de contribuinte de fato e direito, deixando a categoria de contribuintes substitutos dos demais, distribuidoras e os varejistas, intervenientes nas etapas de comercialização seguintes. As receitas das distribuidoras e dos varejistas provenientes das vendas desses produtos ficaram

excluídas do pagamento das referidas Contribuições, que se tornou definitivo com a reprodução no inciso I do art. 42 da MP n.º 2.158-35, de 24 agosto de 2001, assim expresso:

*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;*

A tributação das refinarias, das distribuidoras e varejistas passou a ser realizada de forma autônoma sob a sistemática monofásica, não havendo mais a figura da antecipação do que seria devido nas etapas subsequentes. Os pagamentos passam a ser considerados definitivos, independentemente de qual seja o desfecho que venham ter os fatos geradores posteriores à aquisição dos produtos nas refinarias.

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). Como consequência o regime monofásico de tributação não previu a possibilidade de ressarcimento ou restituição de tributos pagos na fase anterior da cadeia de comercialização, em face de sua incidência única e definitiva.

Sustenta o contribuinte o 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. Em mudança de posicionamento entendo que não assiste razão a Recorrente. A sistemática legal não fundamenta tal entendimento, assim vejamos:

*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.*

Entendo pela possibilidade de manutenção de créditos exclusivamente quanto aqueles 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.

Igualmente, com base no 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.

A referência normativa 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, se dirige unicamente aos créditos relativos aos custos, encargos e despesas legalmente admitidas. Por outro lado, a alínea “b” do I inciso do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, veda a utilização de crédito relativo às aquisições dos produtos revendidos cuja receita está sujeita aos regimes especiais de tributação, dentre eles o monofásico.

Cabe esclarecer que a própria exposição de motivos da MP 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, ressaltou a especificidade desses regimes especiais, da seguinte forma:

*8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/PASEP, foram excluídas 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.*

Assim, não estando a receita de venda de tais produtos sujeita ao regime de incidência não-cumulativa e submetida à alíquota zero não há que se cogitar direito a crédito por ausência de expressa determinação legal. Por outro lado, entendo pela existência de restrição para os créditos de produtos adquiridos para revenda.

Em face do exposto, encaminho o voto para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É assim que voto.

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator