



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.002771/2006-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.716 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente ART PETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/07/2006

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA. PRODUTOS SUJEITOS À SISTEMÁTICA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1A do artigo 2º da Lei 10.833/2003, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º da referida lei. Tal disposição não foi revogada pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, pois que não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme a legislação específica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/07/2006

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA. PRODUTOS SUJEITOS À SISTEMÁTICA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1A do artigo 2º da Lei 10.637/2002, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º da referida lei. Tal disposição não foi revogada pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, pois que não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme a legislação específica.

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)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Relatório

Trata o presente processo de contestação contra Despacho Decisório que indeferiu pedido de ressarcimento de PIS e COFINS apurada na sistemática não cumulativa, apresentada por meio de formulário papel, por falta de previsão legal. Transcrevo a ementa do referido ato:

Ementa: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.

PIS/COFINS não-cumulativos. A aquisição de combustíveis para revenda não gera créditos passíveis de aproveitamento, em razão da tributação monofásica dos produtos e de expressa vedação legal.

Pedido de Restituição indeferido.

Inconformada com a decisão proferida, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando a existência de créditos pelas aquisições de produtos (combustíveis) para revenda, sujeitos à alíquota zero, dentro do regime da incidência monofásica, com fundamento na alteração do inciso IV do § 3º do art. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 pela Lei 10.865/2004, que teria excepcionado, tão somente, as operações realizadas com álcool hidratado para fins carburantes, direito esse alegadamente ratificado pela Lei 11.033/2004, art. 17 e Medida Provisória 413/2008, art. 14.

Por meio do acórdão n.º 06-23.167, de 29 de julho de 2009, a 3ª Turma da DRJ em Curitiba, por unanimidade de votos, não reconheceu o direito creditório pleiteado, mantendo o indeferimento da restituição. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERMS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/07/2006

PIS E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE COMBUSTÍVEIS. ALÍQUOTA ZERO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

Em razão da técnica legalmente implementada de tributação concentrada nos produtores e importadores de gasolina, óleo diesel e Os liquefeito de petróleo (GLP), as receitas auferidas pelos distribuidores e pelos comerciantes varejistas com a venda desses produtos são submetidas à alíquota zero relativamente ao PIS e à Cofins, sendo expressamente vedado, de outra parte, o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses bens.

Solicitação Indeferida

Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário repisando os argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade.

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A questão trazida a julgamento centra-se na possibilidade de restituição de créditos oriundos da aquisição de combustíveis derivados de petróleo para revenda, submetidos à incidência monofásica do PIS e da COFINS.

A Recorrente alega seu direito à restituição dos créditos vinculados às operações de revenda de gasolina e óleo diesel realizadas a alíquota zero, a partir da modificação do inciso IV do § 3º do art. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 pela Lei 10.865/2004, que teria excepcionado, tão somente, as operações realizadas com álcool hidratado para fins carburantes, direito esse alegadamente ratificado pela Lei 11.033/2004, art. 17 e Medida Provisória 413/2008, art. 14.

Inicialmente, passo a transcrição do dispositivo legal da Lei nº10.833/2003 que trata da possibilidade de creditamento em relação às aquisições de bens para revenda:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

*I - bens adquiridos para revenda, **exceto** em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

[...]

§ 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.

O art. 3º, I, da Lei 10.833/2003 dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar do valor apurado na forma do art. 2º créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, com as seguintes **exceções**: (a) em relação às mercadorias e produtos referidos no inciso III do § 3º do art. 1º, ou seja, **mercadorias sujeitas à substituição tributária**; e (b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º, ou seja, na aquisição das **mercadorias sujeitas à incidência monofásica**. **O texto legal é**

expresso na impossibilidade de crédito na aquisição das mercadorias sujeitas à incidência monofásica, inclusive combustíveis adquiridos pela recorrente.

A recorrente alega que o artigo 17 da Lei 11.033/2004, regulou a situação, permitindo a manutenção dos créditos vinculados às saídas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Transcrevo o referido dispositivo legal:

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 que tal dispositivo legal não trouxe nenhuma nova regra à apuração das contribuições, mas apenas esclareceu situações porventura controversas, conforme expressamente dispõe a exposição de motivos da MP 206/2004, que originou tal norma. Trata-se apenas da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações com saídas não sujeitas ao pagamento da contribuição. Não se trata de permissão para creditamento de aquisições de produtos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições, ou em outras situações excepcionadas (como a monofasia e a substituição tributária), mas permitir a manutenção do crédito das contribuições que efetivamente foram pagas nas aquisições daqueles produtos que se sujeitarão a saídas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. Ou seja, os créditos vinculados às vendas **são mantidos, não criados**. Trata-se daqueles créditos já previstos pela norma, com as exclusões impostas, não novas possibilidades de créditos.

Não se trata de restringir o direito ao crédito das contribuições na não-cumulatividade, mas permiti-la apenas naquelas situações determinadas pelo legislador, sem qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Destaca-se que o legislador, ao criar tal sistemática de apuração, já considerou as etapas da cadeia produtiva, as margens estimadas, e a vedação para o crédito nas aquisições. Permitir o creditamento nas situações sujeitas à sistemática monofásica é desvirtuar todo o sistema de apuração das contribuições, permitindo um ganho indevido por parte do sujeito passivo, afrontando a concorrência e outros setores econômicos que não teriam tal possibilidade.

A melhor doutrina não diverge de tal entendimento. Assim leciona o professor André Mendes Moreira, com a clareza que lhe é peculiar:

"Quando a não-cumulatividade do PIS/COFINS entrou a vigor, os contribuintes sujeitos à monofasia (produtores e importadores) foram mantidos na sistemática cumulativa. Dessa forma, essa categoria e empresas não adquiriu o direito - concedido a todos os que foram sujeitos à não-cumulatividade - de descontar créditos sobre suas aquisições.

Entretanto, quando o PIS e a COFINS incidentes na importação foram criados pela Lei nº 10.865/04, a carga tributária sobre todos os contribuintes sujeitos ao regime cumulativo foi majorada. Isso porque as contribuições devidas na importação só geram créditos se a pessoa jurídica estiver sujeita à apuração não-cumulativa do PIS/COFINS.

Assim, para que o PIS/COFINS-importação fosse melhor absorvido pelos contribuintes monofásicos (sujeitos até então à cumulatividade), a Lei nº 10.865/04 revogou o dispositivo que excepcionava a monofasia do regime não-cumulativo. Essa medida resultou na subsunção dos contribuintes monofásicos às

regras da não-cumulatividade, desde que apurassem o seu IRPJ pelo lucro real e não se enquadrassem em nenhuma das demais exceções ao novel regime previstas na legislação.

Com essa modificação, as pessoas jurídicas obrigadas ao recolhimento monofásico do PIS/COFINS foram autorizadas a descontar não somente os créditos previstos no art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, mas também os relativos às contribuições pagas na importação.

Por outro lado, os distribuidores, atacadistas e varejistas que adquirirem bens tributados no sistema monofásico - e que têm, portanto, as vendas desses produtos gravadas à alíquota zero do PIS/COFINS - foram proibidos de se creditar do PIS/COFINS monofásico recolhido na etapa anterior.

Obviamente, se esses distribuidores, atacadistas ou varejistas auferirem receitas com a venda de produtos sujeitos à apuração regular (não-monofásica) do PIS/COFINS, poderão se creditar normalmente, bastando proporcionalizar suas despesas, consoante reconhece a própria RFB" (A Não-Cumulatividade dos Tributos, 2ª edição revista e ampliada, Editora Noeses, 2012, p. 453/455).

Por fim, importa-nos destacar a exceção expressa à regra imposta pelo inciso I do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, estabelecida pelo art. 24 da Lei n.º 11.727/2008:

Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003."(grifou-se)

Portanto, conclui-se que o inciso I do *caput* do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 permite creditamento em relação a bens adquiridos para revenda e **veda creditamento em relação a:**

1) mercadorias em relação às quais as contribuições tenham sido exigidas anteriormente em razão de substituição tributária (inciso III do §3º do art. 1º da Lei n.º 10.833, de 2003);

2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições (§ 1º do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 2003), exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos (§ 2º do art. 24 da Lei n.º 11.727, de 2008).

Destaca-se que a recorrente é revendedora dos produtos sujeitos à sistemática monofásica, e não produtora ou fabricante de tais produtos, não sendo possível o creditamento em relação a tais aquisições.

Esse entendimento já foi firmado por este colegiado em diversos julgados recentes:

Acórdão n.º 3402-006.469, de 24 de abril de 2019

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE. REVENDA. VAREJISTA. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua textualmente o direito ao crédito da aquisição de combustíveis, os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99). Isto porque o frete é uma operação autônoma em relação à aquisição do combustível, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda

Acórdão n.º 3402-006.573, de 25 de abril de 2019

PIS/COFINS. GÁS NATURAL. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. RESTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Diversamente do que ocorre na sistemática da substituição tributária pra frente, no tributação monofásica não há previsão de restituição da quantia paga de tributo em etapa anterior da cadeia de circulação ou produção do produto. Na tributação monofásica, as contribuições são devidas sobre as receitas referentes à etapa em que houve a incidência com alíquota diferente de zero, independentemente de quaisquer outras etapas da mesma cadeia.

Acórdão n.º 3402-006.670, de 23 de maio de 2019

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS PARA REVENDA. CRÉDITOS. GLOSA.

Por expressa determinação legal, é proibida apuração de créditos relativos à aquisição de produtos sujeitos à tributação monofásica destinados à revenda com alíquota zero. É permitida somente a manutenção dos créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas com alíquota zero, quando devidamente comprovados.

Acórdão 3402-005.600, de 26 de setembro de 2018

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA. PRODUTOS SUJEITOS À SISTEMÁTICA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1A do artigo 2º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º das referidas leis. Tal disposição não foi revogada pelo artigo 17 da Lei n.º 11.033/2004, pois que não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme a legislação específica.

3402-006.756, de 20 de agosto de 2019

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA. PRODUTOS SUJEITOS À SISTEMÁTICA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1A do artigo 2º da Lei 10.833/2003, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º da referida lei. Tal disposição não foi revogada pelo artigo 17 da Lei n.º

11.033/2004, pois que não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme a legislação específica.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo.

É como voto.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes