



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

**Processo n°** 12585.000239/2010-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-002.336 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de maio de 2014  
**Matéria** Ressarcimento Combustíveis Cofins  
**Recorrente** FLAG DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

As receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a venda de gasolina e óleo diesel são submetidas à alíquota zero da contribuição, sendo expressamente vedado o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses produtos.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fábiana Regina Freitas (relatora), Maria Teresa Martinez Lopez e Antônio Mário de Abreu Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Fez sustentação pela recorrente a advogada Mary Elbe Queiroz, OAB/PE 25620 e, pela PGFN, o Procurador Frederico Souza Barroso.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Fábiana Regina Freitas - Relatora.

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Processo nº 12585.000239/2010-15  
Acórdão n.º **3301-002.336**

**S3-C3T1**  
Fl. 115

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Possas, Maria Teresa Martinez Lopez, José Adão Vitorino Moraes, Fábiana Regina Freitas, Antônio Mário de Abreu Pinto e Andrada Márcio Canuto Natal.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos de COFINS Não-Cumulativa decorrentes da aquisição, no mercado interno, de Gasolina A e Óleo Diesel, cujo PER/DCOMP nº 16584.65484.131008.1.1.11-2545, foi transmitido pelo interessado em 13/10/2008 (fls. 05 a 07).

O Pedido de Ressarcimento da COFINS refere-se ao crédito atinente ao 3º trimestre de 2005, no montante de R\$ 11.564.842,04 (onze milhões, quinhentos e sessenta e quatro mil e oitocentos e quarenta e dois reais e quatro centavos).

Por bem resumir os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir (fl. 82/87):

4. O processo em exame versa sobre pedido eletrônico de ressarcimento de supostos créditos de Cofins não-cumulativa apurados no 3º trimestre de 2005.

5. Em despacho decisório exarado nas fls. 20/24, a Divisão de Orientação e Análise Tributária (DIORT) da DERAT/SPO indeferiu o pedido de ressarcimento, devido à falta de apresentação dos documentos comprobatórios solicitados pela autoridade fiscal.

6. Em 09/11/2011 apresentou o contribuinte a manifestação de inconformidade anexa às fls. 30/69, na qual alega em síntese que:

6.1 “todo o tratamento legal aqui abordado cinge-se apenas a creditamento na aquisição de Gasolina A e Óleo Diesel, doravante englobados apenas pelo termo combustível”;

6.2 foi desejo do legislador que, no regime não-cumulativo, não houvesse qualquer vedação ao creditamento;

6.3 existe nítida distinção entre os conceitos de “produtor” e “distribuidor”;

6.4 os distribuidores que apurem o IRPJ pelo lucro real “foram postos compulsoriamente na não-cumulatividade”;

6.5 o art. 3º, I, alínea “b” da lei nº 10.833/2003 refere-se apenas a produtores e importadores, de modo que não há lei vedando o aproveitamento de crédito pelos distribuidores de combustíveis.

6.6 a tributação com alíquota zero não se confunde com tributação monofásica;

6.7 o art. 17 da lei nº 11.033/2004 prevê expressamente que todos os contribuintes sujeitos ao regime da não-cumulatividade, ainda que faturem com alíquota zero, têm direito a creditar-se de Pis e Cofins;

6.8 o regime não-cumulativo do Pis e da Cofins diverge em vários aspectos daqueles adotados no âmbito do IPI e do ICMS.

7. Concluindo, requer o deferimento do creditamento pleiteado, bem como a homologação da compensação a ele vinculada.

A Delegacia de Julgamento em São Paulo desproveu integralmente o apelo do contribuinte (fls. 82/87) por entender que a vedação ao creditamento pretendido encontra-se prevista no art. 3º, I, “b” c/c art. 2º, § 1º, I da Lei n. 10.833/2003. Tal vedação, no entender da Delegacia, aplicava-se ao contribuinte em análise, distribuidor dos produtos listados nos mencionados dispositivos, sobre os quais a incidência da COFINS é monofásica. A decisão possui a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2005*

*PEDIDO ELETRÔNICO DE RESSARCIMENTO*

*Averiguada a inexistência do direito creditório pleiteado, deve-se Indeferir o pedido de ressarcimento.*

*AQUISIÇÃO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO PARA REVENDA. PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE LEGAL DO CREDITAMENTO*

*A aquisição para revenda de derivados de petróleo — particularmente gasolina A e óleo diesel — produtos sujeitos ao regime de incidência monofásica, não gera créditos por força de vedação expressa contida na legislação de regência.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, Recurso Voluntário (fls. 95/111), em que essencialmente, conclui o seu recurso afirmando os seguintes pontos:

- afirma que a empresa é tributada pelo Lucro Real, e, portanto havia sido posta compulsoriamente na incidência do regime não-cumulativo para o PIS/COFINS (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03);

- afirma que para solucionar o caso, o julgamento deve se ater ao Princípio da Legalidade, portanto, o único instrumento, com poderes para criar restrições a direitos como vedação a creditamento, é a lei, havendo um momento histórico em que realmente era negado o creditamento;

- afirma que é inegável a existência de uma norma que previu, expressamente, que a Contribuinte deveria tributar o PIS/COFINS com a alíquota zero sobre seu faturamento, e não em monofásica, substituição tributária ou não-incidência;

- afirma que houve a introdução no universo jurídico do art. 17 da Lei nº 11.033/04, prevendo expressamente que, para todos os contribuintes da não-cumulatividade, mesmo que faturem com alíquota zero, ainda assim poderiam creditar-se de PIS/COFINS;

- afirma que a Lei nº 11.033/04 não é monotemática, mas norma geral do arcabouço tributário, alcançando todos que se enquadrassem em cada uma das situações previstas, ainda que de diversas matérias;

- afirma que o art. 16 da Lei 11.116/05 que, ao invés de restringir direito de creditamento, fez foi dotar de mais garantias a previsão do art. 17 da Lei nº 11.033/04, sem nenhuma preocupação em estabelecer exceções e vedações;

- afirma que sempre se ressalva, nas novas normas, o que fica ainda regulado em outra norma anterior, principalmente quando se pretende restringir direitos; o que não aconteceu com a possibilidade de creditamento para a Contribuinte; sendo certo que normas infralegais não têm tal condão;

- afirma que o direito de creditamento é coerente com a técnica de não-cumulatividade empregada no PIS/COFINS; e em consonância com a prescrição constitucional, que permite à lei escolher quais setores serão incluídos na não-cumulatividade, só não permitindo esvaziar sua característica básica, que é a tomada de créditos, sob pena de se estar, de fato, em um regime cumulativo ou de substituição;

- afirma que o art. 17 da Lei nº 11.033/04 é justamente norma geral para os casos específicos que estavam vedados, pois obviamente seria desnecessário para os outros casos que não estavam vedados, até porque ninguém, nem o fisco, nunca restringiu o creditamento para os casos não vedados;

- afirma que o Poder Executivo, via Medida Provisória nº 413/08, tentar restringir creditamento baseados no art. 17 da Lei 11.033/04, mas que, até por intuitiva inconstitucionalidade, não foi mantida no ordenamento jurídico; e, apesar de ensaiar nova tentativa vedatória na Medida Provisória nº 451/08, esta também não foi convertida em lei; mas já provando que, quando quer, o Poder Executivo dá direito de creditamento, e expressamente também quando não quer, cria norma vedando a tomada de crédito.

- conclui arguindo que viola o arcabouço jurídico ser indeferido o direito da Contribuinte, de tomar os créditos aqui discutidos, pois amparada legal e constitucionalmente.

E o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Fábiana Regina Freitas

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

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de COFINS Não-Cumulativa (fls. 05 a 07), referente ao 3º Trimestre de 2005, no valor de R\$ 11.564.842,04.

O v. acórdão recorrido negou o direito ao crédito da contribuinte por entender que o art. 3º, I, “b”, da Lei n. 10.833/2003, redação está abaixo transcrita, seria aplicável ao caso concreto e conteria vedação expressa ao creditamento pretendido pela contribuinte, reza o mencionado dispositivo:

*“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)***

*(...)*

***b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”***

Já o § 1º do art. 2º, I, referido expressamente pela r. decisão, tem a seguinte redação:

*“Art. 2º Para determinação do valor da **COFINS** aplicar-se-á sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

*§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo **a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores**, que devem aplicar as alíquotas previstas:*

*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 derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)“*

O aresto recorrido embasou seu entendimento no fato de que o combustível revendido pela contribuinte no caso concreto teria tributação monofásica e, portanto, sujeita às alíquotas dispostas nos incisos I a III do art. 4º. da Lei n. 9.718/98.

Em que pese o respeito pelo Ilmo. Julgador *a quo*, a interpretação por ele outorgada não é a que melhor se aplica ao caso em análise.

*A priori* é de se destacar que no caso concreto, como bem ressaltado inclusive no relatório do aresto recorrido, trata de pedido de creditamento, por DISTRIBUIDOR, de supostos créditos decorrentes de aquisição, para revenda, de GASOLINA A e ÓLEO DIESEL.

Sob esse enfoque é de se ressaltar que a vedação do art. 3º. destaca que a pessoa jurídica que apurar o tributo COFINS, na forma do que determina o caput do art. 2º da Lei n. 10.833/2003, não poderá descontar do valor a ser recolhido crédito decorrente de bens para a revenda descritos no § 1º do art. 2º, dentre os quais estão relacionados a gasolina A e o óleo diesel.

Analisando a Exposição de Motivos da MP 164/2004, que foi convertida na Lei n. 10.865/2004, a qual introduziu a exceção descrita no famigerado art. 3º., I, “b”, extrai-se o seguinte excerto, especificamente sobre a norma mencionada:

*“3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS - cumulativa e não-cumulativa - no mercado interno, **nos casos dos bens ou serviços importados para revenda** ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, **será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica.**”*

*4. A proposta, portanto, conduz a um **tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados**: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. **As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados** sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória.”*

Note-se que a preocupação do legislador, desde o início da instituição dessas vedações introduzidas pela Lei n. 10.685/2004, era outorgar ao produto importado o mesmo tratamento do produto produzido no Brasil. Isso porque, para esse efeito, o importador, quando adquiria produto destinado a revenda no mercado interno, não possuía o mesmo tratamento do produtor nacional, vez que não havia previsão expressa para o seu aproveitamento de crédito. Tanto esse objetivo é verdadeiro que, para dirimir essa diferenciação, a Lei n. 10.685/2004, fazia constar crédito específico para o importador, em seus arts. 15 e 17:

*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 2002, e 10.833, 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.*

(...)

*§ 8º As pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir, devem observar as disposições do art. 17 desta Lei:*

(...)

*II – produtos do § 8º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura;*

(...)

*Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º e 5º a 10 do art. 8º desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:*

(...)

*II - do § 8º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura;*

(...)

*Art. 8º. – (...)*

*§ 8º A importação de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação, e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido*

Já o produtor nacional, como era sabido, já tinha o crédito garantido pelo que determinava o art. 3º, II da Lei n. 10.833/2003, em sua redação original, *litteris*:

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

(...)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao*

*concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).*

Diante dessa nova inserção – do crédito para o importador – por meio de dispositivo legal específico e regulado de forma igualmente específica, fazia-se necessário vedar, PARA O IMPORTADOR, por já haver previsão legal, o crédito descrito no art. 3º. quando se destinasse à aquisição de gasolina e seus derivados para revenda.

Assim, tanto pela exposição de motivos da norma que introduziu a vedação contida no inciso I, “b” do art. 3º. da Lei n. 10.833/2003, como pela lógica legislativa empregada na interpretação das normas, conclui-se que a vedação não poderia atingir, de forma alguma, o DISTRIBUIDOR dos derivados de petróleo, que continuava a deter os créditos normalmente atribuídos pelo regime não-cumulativo da COFINS.

Nesse ponto, tenho por bem fazer uma colocação no tocante ao regime aplicável à relação jurídico-tributária estabelecida nesses autos, pois entendo que, nessa hipótese, o regime adotado não é o monofásico, mas o plurifásico, em que há incidência de imposto em todas as fases, mas apenas na primeira há uma alíquota positiva e, nas demais, a alíquota é zero. Também entendo se tratar de um sistema plurifásico regido pela não cumulatividade, em que os créditos decorrentes desse sistema devem ser reconhecidos.

De toda a forma, ainda que meus pares não concordem com essas colocações, tal diferenciação passou a não fazer qualquer diferença para o caso concreto a partir da edição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 que veio a explicitar o direito ao crédito de PIS e COFINS em situações como a presente, considerando tratar-se de sistema monofásico ou não. De fato, é o que se extrai do seu conteúdo, *in litteris*:

***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.”***

Como se verifica, pelo que se extrai do teor da norma, a possibilidade de aproveitamento dos créditos autorizada pelo art. 17 aplica-se para os casos que eventualmente tinham vedação expressa. Isso porque, para os demais casos, não havia necessidade dessa expressa autorização, na medida em que não estavam vedados, decorrendo da própria norma da não-cumulatividade.

Nesse toada, após toda essa evolução legislativa, foi publicada a MP 413/2008, que expressamente buscava coibir o aproveitamento desses créditos de PIS e COFINS nos produtos sujeitos ao chamado regime monofásico (assim tratados pela legislação) a partir da regulamentação pela Secretaria da Receita Federal dos dispositivos que seriam por ela alterados (arts. 14 e 15 da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/200). A tentativa de alteração das normas pela MP deixava evidente que os mencionados créditos sempre existiram, já que não se pode extinguir o que antes não existia.

Ocorre que essa norma foi afastada pelo Congresso Nacional, por ocasião da conversão da MP 413 na Lei n. 11.727/2008, na qual os dispositivos mencionados não foram aproveitados.

Após essa tentativa, o Poder Executivo buscou novamente afastar esse crédito por meio da MP 451/08, que continha dispositivos com a mesma finalidade da MP anterior, os quais foram igualmente rechaçados pelo Congresso, sendo a mencionada MP convertida na Lei n. 11.945/2009 sem tais disposições.

Tais tentativas, por parte do Poder Executivo, só deixa ainda mais evidenciado que o direito ao crédito pleiteado nesses autos sempre existiu. O fato de o Poder Legislativo sempre ter repugnado essas investidas, deixa ainda mais evidenciada a legitimidade desses créditos, donde decorre que, esse Eg. CARF, como órgão aplicador das normas vigentes, também deve reconhecê-lo.

Por fim, importa registrar que, a despeito das diversas tentativas do Poder Executivo, todas frustradas, em tentar obstar o aproveitamento desses créditos, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil reconhece ser possível à convivência do direito de crédito para as pessoas jurídicas que esteja submetidas à alíquota zero. Tal conclusão é possível de se extrair da ementa da Solução de Consulta n. 18, de 25 de abril de 2013, que abaixo se transcreve, *litteris*:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 18 de 25 de Abril de 2013*

**ASSUNTO:** *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

**EMENTA:** *Observadas as limitações legais ao creditamento, o comerciante varejista de combustíveis pode manter os créditos da não cumulatividade da Cofins que sejam vinculados às receitas sujeitas à alíquota zero em virtude do regime monofásico, quando apurados em decorrência de gastos com energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, de pagamentos a pessoa jurídica referentes a alugueis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa e de encargos de depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa. É possível o ressarcimento de tais créditos ou sua compensação com outros tributos administrados pela RFB, por meio do sistema PER/DCOMP, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos pela IN RFB nº 1.300, de 2012, e que o Pedido de Ressarcimento, obrigatório também no caso de compensação, seja efetuado dentro do prazo de cinco anos do encerramento do trimestre-calendário. Nos períodos compreendidos entre 01/05/2008 a 23/06/2008 e 01/04/2009 a 04/06/2009, esteve em vigor vedação expressa à manutenção de quaisquer créditos da Cofins não-cumulativa relacionados às vendas dos produtos sujeitos à tributação concentrada constantes no § 1º do art. 2º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002, por parte de distribuidores ou comerciantes atacadistas e varejistas, em decorrência das Medidas Provisórias nº 413, de 2008, e nº 451, de 2008.*

No mesmo sentido, a resposta dada pela Administração da Receita no “Perguntão” perguntas e Respostas - Imposto sobre a Renda Pessoas Jurídica, publicado no *site* da SRF, sobre a possibilidade de creditamento no chamado regime monofásico, *verbis*: -

*É um tratamento tributário próprio e específico que a legislação veio dar à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de determinados produtos. O objetivo é concentrar a tributação nas etapas de produção e importação, desonerando as etapas subsequentes de comercialização.*

*A concentração da tributação ocorre com a aplicação de alíquotas maiores que as usualmente aplicadas na tributação das demais receitas, unicamente na pessoa jurídica do produtor, fabricante ou importador, e a conseqüente desoneração de tributação das etapas posteriores de comercialização no atacado e no varejo dos referidos produtos.*

*O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa das contribuições. O enquadramento de uma pessoa jurídica e de suas receitas, que se dedique à venda de produtos sujeitos à tributação monofásica, ao regime de apuração cumulativa ou não cumulativa segue as mesmas regras de enquadramento a que se sujeitam pessoas jurídicas que não comercializem produtos monofásicos.*

*Caso a pessoa jurídica venha a estar submetida ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, a tributação monofásica também tem natureza não cumulativa, permitindo à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos.*

*(fonte: [http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj/2013/Capitulo\\_XXI\\_DisposicoesGerais\\_PISPasep\\_Cofins\\_2013](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj/2013/Capitulo_XXI_DisposicoesGerais_PISPasep_Cofins_2013))*

Diante de todo o exposto só se pode constatar que o direito ao crédito ora pleiteado é, de fato, indubitável e decorrente não apenas da Lei, mas da mais adequada interpretação das normas. Assim, sendo inegável tal direito, não cabe a esse Conselho restringir e limitar os créditos onde a lei não o fez, sendo de rigor o provimento do recurso da contribuinte.

Fábria Regina Freitas – Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

A matéria discutida no presente processo já foi objeto de análise e julgamento em outras turmas da 3ª Seção de Julgamento. Neste sentido invoco o § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, para utilizar o voto do Conselheiro José Luiz Bordignon, abaixo transcrito, como razão de decidir. O voto foi retirado do Acórdão nº 3801-001381, processo nº 10315.720434/2009-86, proferido na Sessão de 19/07/2012.

“Em seu recurso voluntário a recorrente embasa sua defesa, da mesma forma que procedeu quando da apresentação de sua manifestação de inconformidade, nas questões relacionadas com a interpretação e aplicação da legislação à situação em concreto. Assim, a questão central para a solução da controvérsia reside na análise da possibilidade da interessada, uma vez que se ocupa do comércio varejista de combustível, utilizar como crédito os dispêndios realizados com a compra de gasolina e óleo diesel.

*Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

*I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);*

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

*§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (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 derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*X - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)*

§ 1º-A *Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998. ( Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )*

*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 )*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; ( Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008 )*

*Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.*

*Art. 4º Os arts. 2º, 5º-A e 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação: (Vigência)*

*"Art. 2º .....*

*§ 1º .....*

*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 derivado de petróleo e de gás natural;*

*Lei nº 10.865, de 30 de abril de 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*Art. 16. É vedada a utilização do crédito de que trata o art. 15 desta Lei nas hipóteses referidas nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 8º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 10 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.*

*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)*

*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)*

Como é de conhecimento, o regime de não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS foram instituídos pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, sendo que a Lei nº 10.865/04 introduziu alteração no citado regime (nos artigos 3º, inciso I, alínea "b", das referidas leis), vedando a possibilidade de creditamento nas operações de venda de gasolina e óleo diesel.

Posteriormente foi editada a Lei nº 11.033/04, cujo artigo 17 estabeleceu que *“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”*, originando a contenda aqui presente.

Argui a recorrente que essa norma teria revogado tacitamente aquelas restrições constantes dos artigos 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (inseridas no regime de não-cumulatividade pela Lei nº 10.865/04). Em razão disso, entende ser de direito o crédito sobre as aquisições de combustíveis (gasolina, óleo diesel), sujeitos a tributação concentrada/monofásica.

Quanto à controvérsia especificamente estabelecida nesse processo, faz-se necessário tecer algumas considerações.

Em linhas gerais, ressaltam-se, a seguir, os regimes de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

#### 1. Regime de Incidência Cumulativa.

Nesse regime de apuração, a base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS é a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, conforme Lei nº 9.715, de 1998 e LC nº 70/91, cujas alíquotas são 0,65% e 3%, respectivamente.

#### 2. Regime de Incidência Não-Cumulativa.

O regime da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, introduzido pela EC (Emenda Constitucional) nº 42, de 2003, foi instituído pela Medida Provisória nº 66/2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002) e Medida Provisória nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003), respectivamente, permitindo, nos exatos termos definidos em lei, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

**Seu fundamento constitucional está gravado no art. 195, §12 da CF/1988:**

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, **serão não-cumulativas**. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).*

Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6%.

### 3. Regime Diferenciado.

Caracteriza-se pela incidência especial sobre algum tipo de receita e não sobre pessoas jurídicas, devendo as mesmas calcular as contribuições sobre as demais receitas, em existindo, na sistemática cumulativa ou não cumulativa.

Tem seu fundamento constitucional no art. 149, §4º, abaixo colacionado:

*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**. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).*

O regime diferenciado de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins pode ser assim especificado, resumidamente em: (i) base de cálculo e alíquota diferenciada; (ii) base de cálculo diferenciada; (iii) alíquota reduzida; (iv) substituição tributária e (v) monofásico ou concentrado.

Faz-se referência, a seguir, por se tratar do caso em análise, do sistema de apuração das contribuições intitulado de **regime monofásico ou de alíquota concentrada**.

De acordo com esse regime, o importador ou produtor/fabricante tem suas alíquotas majoradas, incidindo uma única vez na cadeia de distribuição dos produtos, ficando os demais elos da referida cadeia desonerados das referidas contribuições.

Quanto ao regime de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins a legislação não previa, de início, a inclusão das receitas sujeitas ao modelo monofásico. Somente a partir da edição da Lei nº 10.865, de 2004, permitiu-se para o **produtor e importador** que o regime não-cumulativo do PIS e da Cofins abrangesse as receitas referente às vendas de produtos tributados com base em alíquotas diferenciadas (modelo concentrado/monofásico) e, com isso, abriu-se a possibilidade destes contribuintes **descontar créditos em relação a certos custos e despesas previstos nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003**.

Pode-se dizer, em remate, que o regime de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins na sistemática da não-cumulatividade é geral, enquanto que o regime de tributação diferenciado na sistemática de apuração concentrada/monofásica é específico e apurado paralelamente àquele.

Feitas as considerações acima, convém retornar à análise do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, abaixo colacionado, bem como o entendimento da empresa no sentido de que essa norma teria revogado tacitamente aquelas restrições constantes dos artigos 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (inseridas no regime de não-cumulatividade pela Lei nº 10.865/04), verdadeira razão da controvérsia submetida a esse colegiado.

*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.*

Relativamente à revogação tácita invocada pela recorrente, de acordo com o artigo 2º, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior” e “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. Assim, como é incontroverso que não houve revogação expressa, nem tão pouco é possível se admitir que o referido artigo regulou inteiramente a matéria, resta tão somente a possibilidade do novo texto ser incompatível com o anterior.

Quanto a esse aspecto, como visto na abordagem dos regimes de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, a sistemática de apuração nas modalidades não-cumulativa e concentrada/monofásica tem fundamentos constitucionais diferentes, o que leva a concluir que são sistemas distintos, que não se misturam mesmo quando apurados paralelamente.

Assim, da análise do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, é manifesto que sua aplicação se limita a apuração das contribuições sob a sistemática da não-cumulatividade. Portanto, no caso de receita sujeita a tributação concentrada, caso dos autos, referido comando legal é inaplicável.

Desse modo, em razão do comando normativo expresso nos artigos 2º, § 1º, I, e 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004 (arts. 21 e 37), e pela Lei nº 10.925, de 2004 (arts. 4º e 5º), é expressamente vedado descontar créditos calculados em relação às aquisições de combustíveis (gasolina, óleo diesel), adquiridas para revenda, submetidas ao regime de tributação estabelecido no artigo 4º da Lei nº 9.718, de 1998.

Por fim, uma vez que as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais definidas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 têm natureza específica e o art. 17 da Lei nº 11.033/04 é um dispositivo de caráter genérico, cujo comando não previu expressamente a revogação dos artigos 2º, § 1º, I, e 3º, I, “b” das referidas leis, predomina o princípio da especialidade na resolução do aparente conflito das leis no tempo. Significa dizer que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não foram atingidas pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/04, inexistindo o direito da contribuinte ao ressarcimento buscado através do PER/DCOMP de fls. 02/04.

---

Diante do acima exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário apresentado pela recorrente.”

Do meu ponto de vista, por qualquer ângulo que se observe esta questão, a conclusão a que se chega é que o aproveitamento de crédito é totalmente incompatível com o regime monoásico de apuração das contribuições do PIS e da Cofins. Somente a título ilustrativo, caso fosse acatado o entendimento defendido pela recorrente de que se pudesse aproveitar o crédito nas vendas com alíquota zero de combustíveis e óleo diesel, temos que lembrar que tanto às distribuidoras e varejistas teriam direito a este aproveitamento. Nesta situação houve a incidência do PIS e da Cofins somente na refinaria e teria que ser ressarcido o mesmo valor para os dois elos da cadeia de distribuição. Nesta hipótese, chegaríamos ao absurdo de ter uma tributação negativa, tendo a Fazenda Nacional recolhido um valor, para em seguida devolvê-lo em dobro.

Desta forma, diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator Designado.