



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.000245/2010-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.612 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2020
Recorrente FLAG DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA CONCENTRADO NAS REFINARIAS E IMPORTADORAS. DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS. APURAÇÃO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. 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.

Recurso Voluntário Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente em exercício), Ronaldo Souza Dias, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto,

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Marcos Roberto da Silva (suplente convocado).

Relatório

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório da decisão de piso:

4. *O processo em exame versa sobre pedido eletrônico de ressarcimento de supostos créditos de Cofins não-cumulativa apurados no 1º trimestre de 2006.*
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.*

Em decisão unânime, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I, por meio do 16-46.063 - 6ª Turma da DRJ/SP1 julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente aduz:

4. *A negação do direito do Contribuinte, exarada pela DRJ, se baseia em suposto impedimento legal para o creditamento pretendido das Contribuições Sociais.*

5. Mas isso é uma visão estática, sem levar em conta as inovações legais.

6. Comefeito, como a invocada vedação legal tornava inconstitucional a nova previsão de contribuições sociais não-cumulativas, por faltarlhes o principal elemento de uma não-cumulatividade, que é o direito ao creditamento, o legislador houve por bem introduzir nova norma no arcabouço jurídico:

Lei n2 11.033/04 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.

7. Ou seja: a. a regra geral era manter os créditos de aquisição; b. vindo norma que, com visto, impedia essa manutenção para a Contribuinte; c. só que, a seguir, com o art. 17 da Lei n.º 11.033/04, reaparece permissão para a manutenção dos créditos aqui discutidos.

8. Sendo que, de nada adiantava ter os créditos escriturados se não houvesse uma larga permissão para utilizá-los, o que ocorreu no passo seguinte:

Lei n2 11.116/05

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

9. Em outras palavras, inicialmente a norma permissiva assegurou; e, a seguir, foi reforçada, sem nenhuma restrição de que não se aplicava ao caso da Contribuinte.

10. Sendo argumento falho dizer que o art. 17 apenas manteve os créditos que já existiam.

11. Este é o cerne da questão, o ponto relevante para demonstrar o equívoco da negativa de creditamento. Comefeito, o emblemático art. 17 será aprofundado adiante, em tópico próprio

[...]

16. Assim, como novas escusas, o Acórdão ora guerreado não poderia se pautar em informações errôneas dos fatos, acarretando a impropriedade de pensar, supor, que estavam julgando causa de produtos monofásicos; o que de logo os

compromete e é um indicativo que jamais subsistirão, ante o evidente e embaraçoso equívoco.

17. E o que distingue, o caso da Contribuinte, em relação à regra geral, é só que 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, em 0%.

[...]

27. Infelizmente 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 aqui pretendido.

28. E foi o próprio Poder Executivo que introduziu, por Medida Provisória, a previsão de creditamento do art. 17 para produtos com alíquota zero (...);

[...]

66. Realmente, a menos que o creditamento aqui discutido possa ser negado ao arrepio do arcabouço jurídico, as premissas legais, constitucionais e lógicas da Contribuinte não foram infirmadas, também pelas razões da Manifestação de Inconformidade que se deve considerar incorporadas aqui:

a. SE a Contribuinte é tributada pelo Lucro Real, e portanto foi posta compulsoriamente na incidência do regime não-cumulativo para o PIS/COFINS (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03);

b. SE no Estado Democrático de Direito, a LEGALIDADE é o sobreprincípio que deve reger a tributação; 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;

c. SE também 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 monofasia, substituição tributária ou não-incidência;

d. SE posteriormente, também pela mesma forma que, no Estado Democrático de Direito, se estabelecem preceitos cogentes, foi introduzido no universo jurídico o 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;

e. SE 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;

f. SE ainda veio 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;

g. SE 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;

h. SE 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;

i. SE o art. 17 da Lei n.º 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;

j. SE, finalmente, veio o Poder Executivo, via Medida Provisória n.º 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 n.º 451/08, também não foi convertida; 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.

k. LOGO, viola o arcabouço jurídico ser indeferido o direito da Contribuinte, de tomar os créditos aqui discutidos, pois amparada legal e constitucionalmente. 67.

Assim, a Contribuinte requer que seja reformado o Acórdão recorrido, para ser deferido seu Pedido de Ressarcimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Paulo Mendes Neto, Relator.

A interposição do recurso voluntário se mostra tempestivo e segue os requisitos legais de sua admissibilidade, razão pela qual ele merece ser conhecido por este Conselho.

Da análise do mérito.

Entendo não assistir razão à recorrente.

Consoante o Acórdão n.º 3301-008.441, julgado à unanimidade pela 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara / 3ª Seção de Julgamento, que não apenas guarda identidade de matéria, mas de período de apuração e até mesmo semelhança na peça de recurso, é impossível o creditamento relativos às operações de distribuição e varejo de combustíveis, realizadas à alíquota zero, com base na sistemática da não-cumulatividade.

Nesse sentido, adoto como razões de decidir as mesmas do referido Acórdão, que por bem delimitar a matéria transcrevo:

8. O art. 4º da Lei 9.718, de 27.11.1998, tornou as refinarias de petróleo substitutas tributárias dos distribuidores e comerciantes varejistas de

combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás, para fins de recolhimento da contribuição ao PIS e da COFINS. In verbis:

Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás. Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro.

9. Esta regra entrou em vigor em 01/02/1999, conforme preconizou o artigo 17 da Lei nº 9718/1998 :

Art. 17. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - em relação aos arts. 2º a 8º, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999;

II - em relação aos arts. 9º e 12 a 15, a partir de 1º de janeiro de 1999.

10. Os artigos 2º e 46º da MP 1.991-15/2000, previu a extinção do regime de substituição tributária criado pelo artigo 4º da Lei nº 9.718/1998, estabelecendo como termo final do prazo a data de 1º/07/2000 :

Art. 2o Os arts. 3o, 4o, 5o e 6o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

‘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:

(...)

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. (...).”

11. Portanto, o regime de substituição tributária teve sua duração no período de 01/02/1999 a 30/06/2000.

12. Assim, o que se verifica é que o regime de substituição tributária foi encerrado e a tributação passou a ser concentrada nas refinarias de petróleo.

13. Para manter o sistema de tributação da não cumulatividade, ao concentrar a tributação nas refinarias de petróleo, o mesmo dispositivo legal estabeleceu, em seu artigo 43 alíquota zero para o restante da cadeia de combustíveis :

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;

14. Já a Lei n.º 9.990/2000, ao estabelecer a concentração da tributação nas refinarias de petróleo, ou seja, estabelecer o regime de tributação monofásica do PIS e da COFINS sobre combustíveis derivados de petróleo, tendo como consequência lógica a desoneração do restante da cadeia:

Art. 3.º. Os arts. 4.º, 5.º e 6.º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação: "Art. 4.º. 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: "

15. Por fim, a última reedição da MP n.º 1.991-15, a de n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ainda vigente, o artigo 42 manteve a redução a zero da alíquota incidente sobre as receitas auferidas por distribuidoras e comerciantes varejistas na venda de gasolina automotiva e óleo diesel:

"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;

16. Portanto, deixaram de ter a condição de contribuintes da Contribuição ao PIS/PASEP e COFINS os distribuidores e comerciantes varejistas.

17. Apenas a título de esclarecimento da questão, o regime não-cumulativo para o PIS/PASEP e Cofins, que foi instituído pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, quando inicialmente instituído excluiu da sistemática da não-cumulatividade as operações de venda de combustíveis derivados de petróleo (art. 1.º, §3.º, IV, art. 2.º, art. 3.º, I e II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003), que permaneceram sob o regime monofásico.

18. E, ainda os mesmos dispositivos legais, com nova redação dada pelas Leis n.º 10.865/2004 e 10.925/2004, estabeleceram vedação expressa para geração de créditos das contribuições por gasolina e óleo diesel adquiridos para revenda :

Lei n.º 10.637/2002:

(...)

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)

§ 1º. Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 10.925, de 2004)

(...)

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 n.º 10.865, de 2004)

(...)

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

Lei n.º 10.833/03:

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 n.º 10.865, de 2004)

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei n.º 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 n.º 10.925, de 2004) (Vide Lei n.º 10.925, de 2004) (Vide Lei n.º 11.196, de 2005)

(...) 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 n.º 10.865, de 2004)

(...)

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

19. Por derradeiro, a recorrente insiste que o artigo 17 da Lei n.º 11.033/2004 lhe garante o direito de manter créditos e utilizá-los em compensação tributária. 20. Assim está redigido o citado 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”.

21. Não há como prosperar esta afirmação da recorrente, pois não há como se falar em manutenção de crédito que tem apuração proibida pela própria legislação do tributo.

Conclusão

Com base em todas as razões anteriormente expostas, voto pelo conhecimento do recurso e, no mérito, por negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto - Relator