

*Se foi expedido
o acórdão*

S2-CIT2
Fl 131



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

Processo nº 13161.000646/2006-90
Recurso nº 153.835 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.083 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2009
Matéria PIS e Cofins - Restituição
Recorrente TAURUS DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.
Recorrida DRJ em SÃO PAULO - SP

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO APLICADO ÀS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DE CRÉDITO.

A previsão contida no art. 17 da Lei nº 11.033/04 aplica-se aos casos de vendas desoneradas das contribuições, porém, em cuja aquisição haja sido pago PIS e Cofins.

Os combustíveis em questão sujeitam-se ao regime de alíquotas diferenciadas (concentradas) ou tributação monofásica, estabelecendo-se o recolhimento dessas contribuições, de uma única vez pelas refinarias de petróleo, demais produtores e importadores, desonerando o recolhimento nas demais etapas da cadeia de comercialização.

A inexistência de direito a crédito decorre de expressa vedação legal consoante o art. 3º, inciso I, alínea "b" e § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 10.865/04.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA da PRIMEIRA CÂMARA da SEGUNDA SEÇÃO do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Gileno Gurjão Barreto, que apresentou declaração de voto, Fabiola Cassiano Keramidas, Fernando Luiz da Gama Lobo D'êça e Alexandre Gomes.


JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
Presidente


MAURICIO TAVEIRA E SILVA
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva e José Antonio Francisco

Relatório

TAURUS DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 112/125 contra o Acórdão nº 04-12.709, de 14/09/2007, prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande – MS, fls. 94/102, que indeferiu pedido de restituição de créditos oriundos da aquisição de combustível pela requerente, na qualidade de distribuidora e revendedora, tendo em vista a sistemática de incidência não-cumulativa adotada para as contribuições do PIS e Cofins. O pedido foi protocolizado em 19/10/2006 (fl. 01).

Conforme Despacho Decisório de fl. 57, o qual se baseou no Parecer de fls. 53/56, a DRF indeferiu a solicitação com fulcro na IN SRF nº 594/05, cuja constitucionalidade não cabe apreciação no âmbito administrativo.

Irresignada, a empresa protocolizou em 09/01/2007 manifestação de inconformidade de fls. 61/79, apresentando os seguintes argumentos:

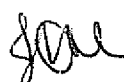
1. a EC nº 42/03, ao introduzir os parágrafos 12 e 13 no art. 195 da Constituição Federal, consagrou para as contribuições sobre faturamento ou receita o regime geral de não-cumulatividade, admitindo-se doravante a cumulatividade apenas para garantir tratamento mais favorável a determinados setores, quando esse propósito não puder ser alcançado pela sistemática da não-cumulatividade;

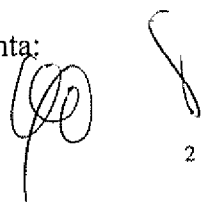
2. a Lei nº 10.865/04 veio compatibilizar o tratamento tributário de ordem geral (não-cumulatividade), criado pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, com os tratamentos especiais, assegurando, em relação aos combustíveis, tratamento monofásico exclusivamente para produtor e importador e não-cumulatividade para as atividades de distribuição e revenda;

3. já o art. 17 da Lei nº 11.033/04 assegura a manutenção de créditos quando vendas sejam efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins e do PIS, revogando disposições legais que vedavam esse direito. Os créditos, por sua vez, podem ser objeto de compensação com outros tributos e de ressarcimento, tal como autorizado pelo art. 16 da Lei nº 11.116/05;

4. as disposições restritivas do direito de crédito contidas no art. 3º, inciso I, alíneas “a” e “b” das Leis 10.833/03 e 10.865/04 aplicam-se aos importadores e produtores, mas não aos distribuidores e revendedores de combustíveis. Tal entendimento encontra respaldo na Solução de Consulta nº 40, de 06 de março de 2006, proferida pela SRRF da 10ª Região Fiscal.

A DRJ indeferiu a solicitação, tendo o acórdão a seguinte ementa:





A DRJ indeferiu a solicitação, tendo o acórdão a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

PIS E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE COMBUSTÍVEIS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. NÃO-CUMULATIVIDADE. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

1 - O § 12 do art. 195 da Constituição Federal apenas autoriza a lei a definir os setores da atividade econômica para os quais as contribuições sobre faturamento e receita serão não-cumulativas, mas não tornam essa sistemática obrigatória.

2 - São incompatíveis a tributação monofásica, a sistemática de não-cumulatividade e o aproveitamento de crédito nas etapas subseqüentes.

3 - O art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que prevê a manutenção de créditos decorrentes de custos, despesas e encargos incorridos na atividade de empresas sujeitas à COFINS e ao PIS, vinculados a vendas efetuadas com alíquota zero não revoga o art. 3º, inciso I, alínea "b", das Leis nº 10.833, de 2003, e 10.865, de 2004, e não se aplica às operações de distribuição e revenda de combustíveis.

Solicitação Indeferida

Inconformada, a contribuinte apresentou, tempestivamente, em 17/10/2007, recurso voluntário de fls. 112/125, repisando os argumentos anteriormente apresentados.

Por fim, requer deferimento da restituição.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MAURICIO TAVEIRA E SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual, dele se conhece.

A contribuinte, cuja atividade é o comércio atacadista de combustíveis (fl. 84), adquire no mercado interno óleo diesel e gasolina e os distribui (fl. 102 e 113). Nessa condição, protocolizou Pedido de Restituição de PIS e Cofins sobre a comercialização de gasolina e óleo diesel.

Sobre o tema convém fazer algumas considerações.



Até a edição da MP nº 1.991-15 de 10/03/2000, as refinarias de petróleo se encontravam na condição de contribuintes substitutos em relação ao PIS e a Cofins, conforme previsto no art. 4º da Lei nº 9.718/98. Por meio do seu art. 2º, a referida MP alterou a redação original, dentre outros, do art. 4º da Lei nº 9.718/98, instituindo alíquotas diferenciadas. Em seu art. 43, reduziu a zero as alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre os combustíveis vendidos pelos distribuidores e comerciantes varejistas, vez que já tributados às alíquotas especiais instituídas. O art. 46, II, da MP nº 1.991-15, registra que as referidas alterações da Lei nº 9.718/98, passariam a vigorar a partir de 01/07/2000. Posteriormente, os artigos 4º, 5º e 6º da Lei nº 9.718/98 sofreram alteração pelo art. 3º da Lei nº 9.990/00.

Portanto, até 30/06/2000, vigeu o regime de substituição tributária previsto na redação original da Lei nº 9.718/98, sendo alterado para o regime de alíquotas diferenciadas (concentradas) ou tributação monofásica, estabelecendo-se o recolhimento dessas contribuições, de uma única vez pelas refinarias de petróleo, demais produtores e importadores, desonerando o recolhimento nas demais etapas da cadeia de comercialização.

A sistemática de incidência não-cumulativa para o PIS/Pasep, com vigência a partir de 01/12/2002 (MP nº 66 de 29/08/2002 e Lei nº 10.637 de 30/12/2002) e da Cofins, com vigência a partir de 01/02/2004 (MP nº 135 de 30/10/2003 e Lei nº 10.833 de 29/12/2003), não trouxe alteração na tributação vigente no segmento em questão, uma vez que o art. 1º, § 3º, IV, de ambas as leis excluía do regime não-cumulativo as receitas sujeitas ao regime monofásico. Registre-se que o art. 3º, inciso I, das referidas leis também veda o aproveitamento de créditos relativos aos produtos sujeitos à incidência monofásica.

Cumpre destacar que a Lei nº 10.637/02, em seu artigo 8º, e a Lei nº 10.833/03, em seu artigo 10º, textualmente dispunham que as receitas supra referidas permaneceriam sujeitas às normas da legislação do PIS/Pasep e da Cofins até então vigentes, vale dizer, aquela prevista na Lei nº 9.990/00, incidência monofásica, suportada pelas refinarias de petróleo e na Lei nº 10.560/02, incidência única, nas vendas realizadas por produtor ou importador.

Esse tratamento perdurou até o advento da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, que, através de seus artigos 21 e 37, deu nova redação aos artigos 1º, 2º, 3º e 8º da Lei nº 10.637/02 e 1º, 2º, 3º e 10º da Lei nº 10.833/03, modificadas, posteriormente pela Lei nº 10.925, de 23/07/2004.

À luz desses dispositivos tem-se que, como regra, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que auferissem receita de venda dos produtos contemplados na Lei nº 9.990/00, exceto álcool para fins carburantes, passaram a sujeitar-se, em relação às mesmas, a partir de 01/08/2004, à incidência não-cumulativa da Cofins e do PIS/Pasep.

Contudo, o custo de aquisição destes produtos, quando adquiridos para revenda, não dá direito a crédito, por expressa vedação legal, pois, consoante o art. 3º, inciso I, alínea "b" das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, com a redação dada pela Lei nº 10.865/04, dispõem expressamente que não darão direito a crédito, as mercadorias e produtos referidos no § 1º, do artigo 2º, das mencionadas leis, quando adquiridas para revenda. Desta forma, adquirindo a contribuinte para revenda gasolina e suas correntes (exceto gasolina de aviação), óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural (inciso I, do § 1º) ou querosene de aviação (inciso VI, do § 1º), não poderá se creditar,



para fins de apuração do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, dos custos de aquisição dos referidos produtos.

Assim, consoante § 7º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Quanto ao mencionado art. 17 da Lei nº 11.033/04, oportuna sua transcrição:

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.

Conforme se verifica, tal regra aplica-se aos casos de vendas desoneradas das contribuições, porém, em cuja aquisição haja sido pago PIS e Cofins, o que não é o caso da recorrente.

Nesse sentido dispõe o inciso II, do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, e da Lei nº 10.833/03, conforma se transcreve:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

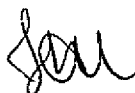
II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Ademais, ainda que não bastassem as considerações acima, o art. 17 trata de situação genérica havendo norma específica de tributação de combustíveis vedando tal prática, caracterizada pelo precitado art. 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Por fim, para espantar de vez a pretensão da recorrente, a despeito do presente pedido de restituição datar de 19/10/2006, cumpre registrar a existência de pronunciamento da Receita Federal, acerca da mesma matéria, por meio da Solução de Consulta SRRF01 nº 37 de 26/04/2006, cuja interessada é Taurus Distribuidora de Petróleo Ltda., ou seja, a própria contribuinte. Tendo em vista que o processo de consulta encontra-se regulado pelos artigos 46 a 58 do Decreto 70.235/72, dispondo, inclusive, sobre o julgamento por duas instâncias, a apresentação de pedido de restituição, no mesmo sentido e fundamento, cuja matéria questionada a administração já tivera se pronunciado, negando-lhe a pretensão formulada em processo de Consulta, ainda que possa não denotar ma-fé, enseja falta de compromisso com as regras do processo administrativo.

Transcreve-se, abaixo, excertos da indigitada Solução de Consulta:

“A empresa distribuidora de combustíveis, acima identificada, formula consulta com vistas a dissipar dúvidas relativas ao direito ao creditamento de PIS/Pasep e Cofins decorrente das



operações de saída de combustíveis tributados com alíquota zero.

[...]

9. Conforme o art. 3º, inciso I, alínea "b", da Lei nº 10.833, de 2003, a distribuidora/revendedora não tem direito a crédito da Cofins na aquisição para revenda:

[...]

11. Assim, a distribuidora não poderá descontar créditos da Cofins, calculados em relação a aquisição para revenda 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.

12. De igual modo, consoante o art. 3º, inciso I, alínea "b", da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, a distribuidora/revendedora não tem direito a crédito da contribuição para o PIS/Pasep, na aquisição para revenda 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, verbis:

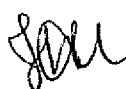
[...]

21. Relewa observar que o art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004, veio conceder o benefício de manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

22. Com efeito, somente existirá direito a crédito se houver a aquisição de bens ou serviços sujeitos ao pagamento das contribuições, em obediência ao estabelecido no inciso II, do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Estes dispositivos excluem o direito de crédito na aquisição de produtos que não tenham sofrido tributação positiva pelo PIS/Pasep e pela Cofins, pois não há crédito a ser mantido, em uma operação, quando o produto revendido foi adquirido sem tributação dessas contribuições. Relewa notar que o art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004, quando refere-se à manutenção dos créditos vinculados às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não-incidência do PIS/Pasep e da Cofins, está claramente mencionando os créditos relativos aos custos, encargos e despesas, que tenham antes sofrido tributação dessas contribuições.

[...]

25. Resposta não é permitido à consulente, na condição de distribuidora de combustíveis, proceder à compensação dos créditos das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins uma vez que não tem direito a crédito a aquisição para revenda de álcool



para fins carburantes, de gasolina (exceto a de aviação), de diesel e gás liquefeito de petróleo ” (grifei)

Em conclusão, a referida Solução de Consulta assim dispõe:

“28. Diante do exposto, soluciono a presente consulta respondendo à interessada, distribuidora de combustíveis, que no regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, não gera direito a crédito a aquisição, para revenda, de gasolina (exceto a de aviação), diesel e gás liquefeito de petróleo- GLP, submetida a alíquotas diferenciadas concentradas dessa contribuição.

29. Não gera direito a crédito a aquisição de álcool, para fins carburantes, para revenda, em razão de estar submetida ao regime cumulativo e monofásico de incidência da Cofins.

30. No regime não-cumulativo das Contribuições para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), não gera direito a crédito a aquisição, para revenda, de gasolina (exceto a de aviação), diesel e gás liquefeito de petróleo- GLP, submetida a alíquotas diferenciadas concentradas dessa contribuição.

31. Não gera direito a crédito a aquisição de álcool, para fins carburantes, para revenda, por estar submetida ao regime cumulativo e monofásico de incidência do PIS/Pasep.

32. A manutenção dos créditos vinculados às vendas desoneradas, de que trata o art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004, decorre das aquisições de produtos que tenham sofrido oneração pelo PIS/Pasep e pela Cofins, dando direito a crédito. No caso de operações de revenda é permitida a manutenção dos créditos relativos a custos, encargos e despesas incorridos na atividade da pessoa jurídica, desde que tenham sofrido oneração pelo PIS/Pasep e pela Cofins.

33. A pessoa jurídica não poderá descontar créditos relativos a produtos adquiridos para revenda, quando estes se sujeitarem à incidência concentrada (monofásica) do PIS e da Cofins em etapa anterior da cadeia de comercialização. ” (grifei)

Portanto, conforme demonstrado, não há reparos a fazer à decisão recorrida.

Sendo essas as considerações que reputo suficientes e necessárias à resolução da lide, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida pelos seus próprios e jurídicos fundamentos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009

MAURICIO TAVEIRA E SILVA



Declaração de Voto

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual, dele se conhece.

A contribuinte, cuja atividade é o comércio atacadista de combustíveis (fl. 84), adquire no mercado interno óleo diesel e gasolina e os distribui (fl. 102 e 113). Nessa condição, protocolizou Pedido de Restituição de PIS e Cofins sobre a comercialização de gasolina e óleo diesel.

Primeiramente, impende observar que a partir das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS submeteram-se ao regime geral de não-cumulatividade, ademais estes dispositivos também admitiram o direito de descontar créditos calculados a partir das etapas anteriores de bens adquiridos para revenda, a saber:

“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:

a) – nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei.”

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos art. 1 a 8.

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3 do art. 1.

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS”.

Entretanto, no setor de distribuição de combustíveis, concomitantemente com a vigência do regime de não-cumulatividade, subsistia a vedação do desconto dos créditos determinada pelo art. 4, no incisos I a III da Lei n. 9.718/98. E este impedimento só se resolveu com a entrada em vigor da Lei n. 10.865/04, a qual promoveu modificações na legislação aprimorando a compreensão dos créditos.

Importante denotar que é inerente do regime de não – cumulatividade o direito de crédito, sendo que as hipóteses das receitas sujeitas à alíquota zero, não prejudicam o regime da não-cumulatividade, o qual tem sua alíquota aplicável prevista no art. 2º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Apesar de não serem aplicáveis à base de cálculo das revendedoras de combustíveis, devido ao regime especial da alíquota zero, estas alíquotas são utilizadas para designar o montante do crédito, pois o art. 2º determina em seu § 1º que se excetua desse regime exclusivamente a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, os quais devem aplicar as alíquotas previstas nos incisos I a III do art. 4º, da Lei nº 9.718/98 e alterações posteriores.

Os combustíveis se enquadram no art. 3º acima transcrito, pois este se refere a bens, serviços, ou insumos, sendo que combustíveis são modalidades de produtos acabados para revenda, segundo o disposto na Lei nº 9.718/98, art. 4º, ou do art. 1º, § 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, quando utilizam a expressão “venda dos produtos”. Esta classificação encontra-se



também presente na Constituição, no art. 177, III, e na Lei 9.478/1997, que dispõe sobre política energética e o monopólio do petróleo, no seu art. 4, ao referir-se aos combustíveis como “produto”. Devido a isto os revendedores de combustíveis tem autorização para tomar crédito de PIS/PASEP e COFINS.

Não obstante, o art. 10 da Lei nº 10.833/03 acima transcrito, ao excluir do regime de não –cumulatividade apenas as receitas oriundas de operações com álcool carburante e aquelas sujeitas à substituição tributária da COFINS, deixa evidenciar a possibilidade de manutenção no regime de não – cumulatividade de todas as operações com os combustíveis previstos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718/98. Neste sentido, na revenda destes tipos de produtos o regime aplicável é o da não-cumulatividade mesmo que tenha ocorrido tributação monofásica na operação anterior, para a arrecadação concentrada no produtor ou importador.

Segundo Heleno Taveira Tôrres:

“O direito de crédito da não-cumulatividade assim resguardado tem função diferente quando a operação seguinte encontra-se sujeita a alíquota-zero, pois consiste no dever de compensação do crédito tributário antecipado no produtor, a partir do custo adicionado ao preço; o que não se confunde com substituição tributária, posto não se ter antecipado do quanto seria devido pelo substituído, tampouco com algum dos mecanismos empregados no ICMS ou no IPI, por exemplo, que se valem de outras técnicas, fundadas na recuperação total dos montantes pelos sistemas de base sobre base ou de imposto sobre imposto, mediante apuração escritural dos créditos.”

Ainda sobre o art. 3º da Lei nº 10.833/03 acima transcrito, este prevê que “do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I – bens adquiridos para revenda...”, bens estes calculados segundo as alíquotas do regime de monofasia disposto no inciso I, do § 1º, deste mesmo diploma. Ademais, a Lei nº 10.865/04 inclui no citado art. 3º que a pessoa jurídica, nestes casos, não poderá descontar créditos calculados em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei, a seguir transcritas:

“Art. 1º. § 3º, incisos:

III – auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV – de venda de álcool para fins carburantes;

(Redação dada pela Lei nº 10.865/04)”

136

Consequentemente, o legislador autorizou o reconhecimento do direito de crédito, aplicando-se a alíquota de 7,6 % segundo o diploma supracitado. Ademais a Lei nº 10.865/04 confirma tal entendimento e ao modificar o inciso IV, afasta a aplicação de todos os combustíveis listados nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718/98.

Portanto, há a permissão do reconhecimento do direito de créditos em relação às receitas isentas ou não afetadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero e as receitas das operações de revenda dos produtos adquiridos pelo sistema monofásico (incisos I e III do art. 4º da Lei nº 9.718/98, onde a vedação alcança apenas os produtores ou importadores).




Ainda para confirmar todo este entendimento a Lei nº 11.033/04 em seu art. 17, dispôs sobre o direito de crédito, oportuno sua transcrição:

“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.(...)”

Art. 23. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos.

III – Na data de sua publicação, nas demais hipóteses.”

Ademais os efeitos da lei supracitada retroagem a entrada em vigor das disposições da Lei nº 10.865/04, possuindo efeitos *ex tunc*, pois não ocorreu alteração das situações tributáveis ou a existência de obrigação mais gravosa para os sujeitos destinatários.

Cabe ressaltar que todo este regime também se aplica ao PIS/PASEP, restando previsto no art. 15, inciso I da Lei nº 10.833/03 e na Lei nº 10.637/02. Entretanto, foi a Lei nº 11.116/05 que materializou o direito do abatimento do crédito das contribuições ao PIS e COFINS, no caso das operações de vendas. Este em seu art. 16 prevê as duas medidas existentes para efetuar a compensação ou recuperação do crédito.

Em 23 de agosto de 2005, surgiu a Instrução Normativa RFB nº 563 que veio para regulamentar o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116/05, de 18 de maio de 2005, tratando sobre a “Compensação e Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins”.

Em seguida, surgiu a Instrução Normativa 594, de 26 de dezembro de 2005 que veio para tratar da incidência de PIS/Cofins sobre produtos monofásicos. Em seu art. 26 tratou dos créditos a descontar na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins decorrentes de aquisições e pagamentos no mercado interno, onde ressaltou em seu § 5º que não gera direito a créditos o valor da aquisição no mercado interno, para revenda, dos produtos relacionados no art.1º, ressalvado o disposto no art. 27. Sendo tais produtos: gasolina e suas correntes, exceto de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo, derivado do petróleo ou de gás natural, querosene de aviação, biodiesel e álcool hidratado para fins carburantes.

Cabe ressaltar que a monofasia ou plurifasia, a cumulatividade ou não – cumulatividade estão definidas na Constituição, e somente “lei” pode dispor e imputar os regimes mencionados. Assim como apenas “lei” pode criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações dos contribuintes, não havendo a possibilidade de se aplicar a analogia para cobrir lacunas. Sendo assim, a IN nº 594/05 é revestida de ilegalidade já que não possui nenhuma lei vigente como suporte, não podendo ser aplicada.

Neste sentido, entende Heleno Taveira Tôres que:

“...haja vista a ilegalidade que reveste a IN nº 594/05, por não vir corroborada em nenhuma disposição das leis vigentes, e em face da nítida afronta à Constituição, pela incompatibilidade com o disposto no § 4º, do art. 149, e § 12, do art. 195, ambos da CF, outra não é a nossa conclusão, senão a impossibilidade de sua aplicação à espécie. Garante-se, desse modo, o direito ao crédito, ao promover vedação sem licença legal para fazê-lo, por alcançar sujeição passiva e definir matéria que a Constituição resguarda, de modo expresso, sob reserva de lei, como exige também o




princípio da legalidade material (art. 150, I) das contribuições sociais (art. 149, da CF)."

Diante do exposto, conclui-se que há o direito de crédito para as pessoas jurídicas que auferem receitas de vendas de produtos que incidem a alíquota zero, pois é característica do regime de não-cumulatividade o direito deste. Ademais, inexistente qualquer vedação legal, prevalecendo o direito subjetivo das pessoas jurídicas à compensação ou recuperação dos créditos, mediante a aplicação das alíquotas pertinentes ao regime não-cumulativo, previsto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Portanto, conforme demonstrado, há reparos a fazer à decisão recorrida.

Sendo essas as considerações que reputo suficientes e necessárias à resolução da lide, voto no sentido de negar **provimento** ao recurso voluntário, reformando a decisão recorrida


Gileno Guirão Barreto

