



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13952.000128/2006-60  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3302-012.815 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de outubro de 2022  
**Recorrente** CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 03/08/2004 a 31/08/2006

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.

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)

Larissa Nunes Girard (Presidente em Exercício)

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Fabio Martins de Oliveira, Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Larissa Nunes Girard (Presidente em Exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

**Relatório**

Por bem retratar os fatos até o presente momento, reproduz-se o relatório do acórdão da DRJ no Rio de Janeiro, nº 13-23.717, da 5ª Turma de Julgamento, em sessão de 05 de março de 2009:

Trata o presente processo de pedido de restituição de créditos de PIS/Cofins, no valor de R\$ 68.511.758,70, referente as operações realizadas com alíquota zero de produtos combustíveis. Instruem o processo o pedido de restituição de fls. 01/05, referente ao período de 10/04 a 08/06 (Cofins) e 08/04 a 08/06 (PIS), as planilhas de apuração de créditos de PIS/Cofins (fls. 60/95).

A DRF de origem, por meio do despacho decisório de fls. 97/103, indeferiu a solicitação da contribuinte pela inexistência de direito creditório, por se tratar de tributação monofásica dos produtos e de expressa vedação legal.

Cientificada do despacho e inconformada com o indeferimento de seu pedido, a interessada apresentou a impugnação às fls. 106/121, requerendo a esta DRJ a reforma da decisão proferida pela DRF, para que seja autorizada a restituição dos créditos de PIS/Cofins, alegando, em resumo, o seguinte:

1. A empresa é distribuidora de combustíveis, adquirindo no mercado interno óleo diesel e gasolina para revender;
2. A contribuição ao PIS e a Cofins são recolhidas em operações monofásicas no Produtor/Importador e em cada operação de revenda subsequente aplica-se o regime de alíquota zero;
3. A partir do regime não-cumulativo instituiu-se o direito de descontar créditos referentes às operações anteriores;
4. A Lei nº 11.033/04 dispôs sobre o direito de crédito sobre as vendas efetuadas com alíquota zero;
5. O entendimento da autoridade recorrida é equivocado, pois o legislador assegurou a não-cumulatividade para o PIS/Cofins, independente de ser o recolhimento monofásico ou plurifásico;
6. O constituinte objetivou instituir tratamento igualitário aos contribuintes, adotando a não-cumulatividade para todos, isonomicamente, admitindo exceção apenas quando não for possível atingir a finalidade de manutenção da capacidade contributiva;
7. A própria SRF, por meio da Solução de Consulta nº 124/2005, reafirmou a manutenção dos créditos vinculados a operações de venda com alíquota zero.

A contribuinte cita a legislação do PIS/Cofins e requer, ao final, reforma da decisão recorrida.

No julgamento do acórdão do qual foi retirado o relato acima, foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade da recorrente, recebendo a r. decisão a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 03/08/2004 a 31/08/2006

PIS não-cumulativo. Incidência Monofásica Aquisição para Revenda. Crédito. Incabível.

Não é possível o crédito em relação à aquisição para revenda dos combustíveis derivados de petróleo e de outros produtos submetidos à incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP, constantes do § 1º do artigo 2º da Lei n.º 10.637/2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 25/10/2004 a 31/08/2006

Cofins não-cumulativo. Incidência Monofásica

Aquisição para Revenda. Crédito. Incabível.

Não é possível o crédito em relação à aquisição para revenda dos combustíveis derivados de petróleo e de outros produtos submetidos à incidência monofásica da COFINS, constantes do § 1º do artigo 2º da Lei n.º 10.833/2003.

Solicitação Indeferida

Inconformada com a decisão acima transcrita, a recorrente interpôs recurso voluntário, contrapondo as razões do acórdão da DRJ, repisando os argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade.

Passo seguinte, o processo foi remetido ao CARF e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Pois bem. O processo encontra-se em termos, trata de matéria relacionada à competência dessa D. Turma, atende aos pressupostos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório acima, o presente processo tem por objeto o pedido de ressarcimento protocolado pela recorrente, que visa a devolução de suposto crédito, referente as operações realizadas na aquisição de combustíveis (óleo diesel e gasolina tipo “a”), para revenda.

A matéria que aqui se apresenta para análise, foi objeto de estudo por parte I. Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, relator do processo n.º 102080.903665/2012-73, acórdão n.º 3402-006.756, de 20 de agosto de 2019, cujas razões de decidir, por entender se enquadrarem ao presente processo, peço vênia para utiliza-las, observe-se:

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

A Recorrente alega que qualquer vedação à manutenção de créditos das contribuições estaria revogada em razão da superveniência do artigo 17 da Lei 11.033/2004, que

garantiria o direito ao creditamento sempre que as saídas estiverem submetidas à alíquota zero, sem exceções; e que o artigo 3º, I, “b”, da Lei 10.833/2003, não se aplicava às saídas efetuadas por distribuidores e varejistas, mas tão somente às saídas promovidas por importadores e industriais, não se aplicando ao seu caso.

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 expreso 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 n.º 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 n.º 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 nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003."(grifou-se)

Portanto, conclui-se que o inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 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 nº 10.833, de 2003);**

**2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições (§ 1º do art. 2º da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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, na 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 nº 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 nº 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 nº 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, nego provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo.

Recentes decisões proferidas no Superior Tribunal de Justiça, podendo citar os EREsp 1.768.224/RS e EAREsp 1.109.354/SP, onde prevaleceu o entendimento do relator, ministro Gurgel de Faria (1ª Seção), que considerou que como não há incidência sucessiva das contribuições, é impossível tomar créditos de PIS e Cofins sobre produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação. Importa destacar que as decisões das Turmas do STJ, vem entendendo que não cabe a tomada de créditos no regime monofásico tanto a aquisição de bens para revenda quanto a compra de insumos e a depreciação de bens do ativo imobilizado estão vinculadas a receitas que não foram tributadas, conforme preconiza o Inciso II do § 2º do Art. 3º das Leis 10.637 e 10.833:

- 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.

Inclusive esse tema foi admitido como repetitivo pelo Min. Mauro Campbell, relator do (Resp nº 1894741). Destarte, forte nos argumentos trazidos pelas razões acima, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Fl. 8 do Acórdão n.º 3302-012.815 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13952.000128/2006-60