



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.904750/2023-65
ACÓRDÃO	3101-004.188 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2020

CADEIA DE COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. VAREJISTA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. ILEGITIMIDADE.

Após a implantação do regime de tributação monofásica na cadeia de comercialização de combustíveis, os comerciantes varejistas ou as distribuidoras não possuem legitimidade para pedir a restituição ou compensação das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, já que não participam da relação jurídica-tributária com o Fisco como contribuintes de direito, tampouco como contribuintes de fato.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 105-012.562, proferido pela 4ª Turma da DRJ05 na sessão de 03 de abril de 2024, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

O presente processo versa sobre pedidos de compensação referente a créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado em 16/06/2020, Mandado de Segurança nº 5002919-69.2017.4.04.7003, por meio do qual a interessada obteve o direito de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como de compensar tais valores.

Consta que a Recorrente protocolou pedido de habilitação de crédito, conforme processo administrativo nº 19614.759724/2022-97.

O indeferimento dos pedidos de compensação se deu em função de:

- i) NF-E NÃO LOCALIZADAS NA BASE DE DADOS DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED);
- ii) NF-E DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS (COMBUSTÍVEIS) PARA REVENDA;
- iii) NF-E COM MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS PELO PIS/COFINS e
- iv) NF-E COM BENS TRIBUTADOS POR UNIDADE DE MEDIDA.

Às folhas 641 a 680, verifica-se Manifestação de Inconformidade. Com isso, sobreveio decisão de primeira instância, julgando improcedente o pleito da Recorrente.

Irresignada, a Recorrente propõe Recurso Voluntário com as seguintes razões:

- i. O despacho decisório viola frontalmente a decisão proferida no Processo Judicial nº 5002919-69.2017.4.04.7003/JFPR (fls. 59 a 606), tendo em vista que a ação, já transitada em julgado, reconheceu o crédito decorrente da necessária exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS das notas de saída apresentadas pela Recorrente, incluindo a parcela relacionada à condição de substituição tributária;
- ii. A possibilidade de se calcular o ICMS na alíquota *ad rem* das contribuições, pois independentemente da forma como foi calculado, o tributo faz parte do faturamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Renan Gomes Rego**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Do mérito

Do direito ao crédito sobre as notas fiscais de aquisições de mercadorias. Do direito ao crédito sobre as notas fiscais com bens tributados por unidade de medida

Segundo a autoridade fiscal, a glosa de crédito ocorreu porque se trata de notas fiscais de aquisição de combustível registrados no **regime monofásico** (gasolina, óleo diesel A S10, óleo diesel A S1800, óleo diesel A S50 e óleo diesel A S500), sendo que somente os produtores desses bens são os sujeitos passivos de direito a quem compete solicitar a restituição dos valores pagos indevidamente pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

Além desse motivo, também se constatou que algumas NF-e cujos CST PIS/COFINS eram 6, 8 ou 49 (Operação Tributável a Alíquota Zero, Operação sem Incidência da Contribuição e Outras Operações de Saída, respectivamente), ou seja, operações em que não houve incidência de PIS/COFINS. Além de se referirem a aquisições de mercadorias, quando as NF-e não estavam vinculadas a CST PIS/COFINS sem incidência dos tributos, estavam vinculadas a CST PIS/COFINS 03 – Operação Tributável com Alíquota por Unidade de Medida de Produto.

Narra que a RFB já teve a oportunidade de se debruçar sobre a questão. A Solução de Consulta COSIT (SCI) nº 177/19 traz os fundamentos acerca da inviabilidade de se excluir ICMS em vendas tributadas pelo PIS/COFINS a alíquotas fixadas *ad rem*.

Conclui que, ainda que não fosse aquisições de mercadorias, a Recorrente não poderia se creditar das operações, tendo em vista que o PIS/COFINS não foi calculado com base na receita bruta ou no faturamento.

Verifica-se que a questão fundamental decidida no presente julgamento se refere à possibilidade da Recorrente (distribuidora de combustíveis) figurar como detentora de eventuais créditos decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições na aquisição de combustível, regime submetido à incidência monofásica.

Vale registrar que, a partir da vigência dos artigos 4º e 43 da Medida Provisória nº 1.991-15/2000, tal regime determina que as refinarias/produtores passam a ser os únicos contribuintes na cadeia de comercialização dos combustíveis.

Por outro lado, em decorrência dessa nova sistemática de tributação (monofásica), as receitas das distribuidoras e dos varejistas provenientes das vendas desses produtos ficaram excluídas do pagamento das referidas contribuições, por meio do regime de alíquota zero.

A Recorrente sustenta que o despacho decisório viola frontalmente a decisão proferida no Processo Judicial nº 5002919-69.2017.4.04.7003/JFPR (fls. 59 a 606), tendo em vista que a ação, já transitada em julgado, reconheceu o crédito decorrente da necessária exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS das notas de saída apresentadas pela Recorrente, incluindo a parcela relacionada à condição de substituição tributária.

No entanto, às folhas fls. 59 a 606, **não há qualquer menção judicial de reconhecimento de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS das notas de saída apresentadas pela Recorrente no tocante a parcela relacionada à condição de substituição tributária.**

Na verdade, conforme Certidão de Objeto e Pé de folhas 605 e 606, o provimento judicial foi o de *declarar o direito da parte impetrante de excluir o ICMS e o ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS.*

Percebe-se que, de fato, a Recorrente tem o direito de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS nas receitas tributadas, e não na aquisição do produto. Até porque não há fato gerador das contribuições na aquisição do produto, mas somente na receita de venda.

No caso em questão, os combustíveis são tributados no regime monofásico, sendo os produtores os únicos contribuintes do Pis e da Cofins na venda dos combustíveis. E, portanto, somente são eles que podem reivindicar o indébito tributário. Em outras palavras, o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é aquele destacado nas notas fiscais de venda do produtor (o ICMS sobre faturamento do produtor, único contribuinte).

Ademais, as vendas realizadas pelo distribuidor, relativamente aos produtos sujeitos à tributação monofásica, não integram a sua base de cálculo para o PIS/Pasep e Cofins, porquanto sujeitas à alíquota zero. E com isso, nessas vendas, não há que se falar ICMS embutido em base de cálculo, já que base de cálculo tributável não há.

E não seria diferente, nessas saídas inexistente pagamento de PIS/Pasep e de Cofins, do que resulta materialmente impossível a geração de indébito tributário. De acordo com o artigo 165, inciso I, do CTN, a condição material para geração de indébito tributário e a consequente restituição ou compensação de tributo é o pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido.

E mais ainda, o custo de aquisição desses produtos, quando adquiridos para revenda, não gera direito a crédito algum, por expressa vedação legal, pois, consoante o art. 3º, inciso I, alínea "b" das Leis nº 10.637/02 ou 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 10.865/04, não dariam direito a crédito as mercadorias e produtos referidos no § 1º, do art. 2º, quando adquiridos para revenda:

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). (Produção de efeito)

*§ 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**;*

(...)

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) no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e

Podemos observar que, quando a Recorrente adquire, 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 ou querosene de aviação, não poderia se creditar, para fins de apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos, dos custos de aquisição dos referidos produtos, assim, impossibilitando também o ressarcimento/compensação/restituição do ICMS incluído na base de cálculo no regime monofásico.

Dessa forma, as operações realizadas pelas distribuidoras deixaram de compor as hipóteses de incidência das contribuições, logo, nesse aspecto, não mais participam da relação jurídico-tributária com o Fisco, além da impossibilidade de creditamento nos termos do art. 3º, inciso I, alínea "b, das leis supra.

Nesse sentido, a autoridade fiscal colacionou, no seu despacho decisório, posição semelhante do TRF da 4ª Região:

*CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. REGIME MONOFÁSICO. ART. 4º DA LEI Nº 9.718, DE 1998. PESSOA JURÍDICA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. 1. A **pessoa jurídica distribuidora de combustíveis não tem legitimidade para, na condição de contribuinte de fato, demandar contra exigências atinentes à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no âmbito do regime monofásico das contribuições** (art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000, e alterações posteriores) pelas refinarias, produtoras e importadoras de petróleo e seus derivados, sobre a receita auferida com a comercialização de combustíveis e derivados de petróleo. 2. Em relação às receitas auferidas com a comercialização de álcool carburante, porém, a pessoa jurídica distribuidora tem legitimidade ativa, uma vez que, nesse caso, a contribuição ao PIS e a COFINS são devidas não apenas pelos produtores e importadores do álcool, mas também pelos distribuidores (art. 5º, caput, e §4º, da Lei nº 9.718, de 1998). CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). BASE DE CÁLCULO. ICMS PRÓPRIO. ICMS RECOLHIDO EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ALÍQUOTAS AD REM DE PIS E COFINS INCIDENTES SOBRE A VENDA DE ÁLCOOL NO REGIME ESPECIAL. RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA. 1. É indevida a inclusão dos valores referentes ao ICMS próprio na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. 2. O ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da*

COFINS é o destacado na nota fiscal. 3. Tratando-se de mandado de segurança impetrado após 15-03-2017, o direito do contribuinte à compensação tributária e à restituição administrativa limita-se aos valores recolhidos a mais a contar dessa data, conforme a modulação dos efeitos, pelo Supremo Tribunal Federal, do RE nº 574.706/PR (TEMA STF nº 69). 4. Não tem o contribuinte o direito de excluir o ICMS recolhido pelo regime de substituição tributária da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. 5. Não tem a distribuidora de combustíveis, sujeita ao regime especial de que trata o art. 5º, §4º e seguintes, da Lei nº 9.718, de 1998, o direito de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores de ICMS alegadamente integrados à base de cálculo. 6. Em se tratando de mandado de segurança, é cabível reconhecer ao contribuinte o direito de buscar a restituição administrativa dos valores recolhidos a mais. (TRF4 5065249-43.2019.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 17/05/2022)”

Destaco ainda jurisprudência do CARF:

Acórdão nº 3002-001.491 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CADEIA DE COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. VAREJISTA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ILEGITIMIDADE.

Após a implantação do regime de tributação monofásica na cadeia de comercialização de combustíveis em 01/07/2000, os comerciantes varejistas não possuem legitimidade para pedir a restituição das contribuições para o PIS e para a COFINS, pois não participam da relação jurídica-tributária com o Fisco como contribuintes de direito, tão pouco como contribuintes de fato.

Acórdão nº 3402006.584 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

BASE DE CÁLCULO PIS/PASEP E COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS SOBRE VENDAS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela relativa ao ICMS, devido sobre operações de venda, na condição de contribuinte, inclui-se na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, conforme julgamento do STJ no Resp 1.144.469/PR.

Por fim, ratifico o entendimento do julgador *a quo*, no tocante à decisão judicial da Recorrente e do Recurso Extraordinário nº 574.706:

Sendo assim, cabe repisar os argumentos já expostos de que o Recurso Extraordinário nº 574.706 trata do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições, cujo valor é aquele destacado nas notas fiscais de venda - ICMS sobre faturamento, e, portanto, não se relaciona com as notas fiscais de aquisição apresentadas pela manifestante.

Por fim, ainda que não fossem notas fiscais de aquisição, conforme também já exposto, o entendimento da RFB, expresso na Solução de Consulta Cosit nº 311, de 2023, vinculante no âmbito da Administração Tributária, é que no regime monofásico não há como o

contribuinte das cadeias intermediárias, tal qual as distribuidoras, se valer de decisão judicial que determina a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, já que não possuem receita de venda tributada pelas contribuições e, portanto, não há que se falar sobre exclusão de ICMS sobre essa base de cálculo

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego