

RELATÓRIO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Recuperação Tributária para Postos e Distribuidoras de Combustíveis

Análise das Principais Teses e Oportunidades Vigentes

Contexto e Relevância

O setor de combustíveis, composto por distribuidoras atacadistas e postos revendedores varejistas, opera sob o sistema tributário mais concentrado e de maior alíquota efetiva da economia brasileira. A carga tributária sobre os combustíveis pode representar mais de 40% do preço final ao consumidor, reunindo tributos federais (PIS/COFINS-Combustíveis e CIDE-Combustíveis), estaduais (ICMS) e, em casos específicos, tributos aduaneiros (II e IPI) nas operações com produtos importados. Essa elevada carga tributária, combinada com margens operacionais estreitas e alta rotatividade de estoques, torna o setor extremamente sensível a toda incorreção no recolhimento de tributos. O pagamento a maior, decorrente de enquadramento incorreto de NCMs, aplicação equivocada de alíquotas, não utilização de benefícios fiscais ou acúmulo de créditos não aproveitados, representa valores expressivos mesmo para estabelecimentos de médio porte. O setor abrange dois perfis distintos de contribuintes: as **DISTRIBUIDORAS** - Distribuidoras de combustíveis: empresas que adquirem combustíveis das refinarias (Petrobras, refinarias privadas) ou de importadores e os redistribuem aos postos revendedores. Elas operam tipicamente no Lucro Real ou Lucro Presumido, são substitutos tributários do ICMS e contribuintes do regime monofásico de PIS/COFINS-Combustíveis (Lei n.º 9.718/1998 e Lei n.º 10.336/2001). São também contribuintes da CIDE-Combustíveis (Lei n.º 10.336/2001), e, os **POSTOS REVENDEDORES** - Postos revendedores varejistas: estabelecimentos que revendem combustíveis diretamente ao consumidor final. Em sua maioria são micro ou pequenas empresas optantes do Simples Nacional ou do Lucro Presumido. Na condição de contribuintes substituídos do ICMS, o imposto já foi recolhido antecipadamente pela distribuidora. Para o PIS/COFINS, operam com alíquota zero sobre a receita de venda de combustíveis sujeitos ao regime monofásico. Os principais tributos que oneram o setor são: **PIS/COFINS**: PIS/COFINS-Combustíveis: regime monofásico instituído pela Lei n.º 9.718/1998 (gasolina e óleo diesel) e ampliado pela Lei n.º 10.865/2004 e pela Lei n.º 13.097/2015. As alíquotas são fixadas em reais por metro cúbico (alíquota ad rem ou específica), concentradas no produtor ou importador, com alíquota zero para distribuidores e varejistas nas operações de revenda. As alíquotas e os produtos sujeitos ao regime foram profundamente alterados ao longo do tempo, gerando frequentes erros de enquadramento. **CIDE**: CIDE-Combustíveis (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico): criada pela Lei n.º 10.336/2001, com fundamento no art. 177, §4º, da CF/88. Incide sobre a importação e a comercialização de gasolinas, diesel, querosene de aviação, óleos combustíveis, GLP, álcool etílico combustível e outros. A alíquota é fixada em reais por unidade de medida (litro ou quilo) e pode ser reduzida a zero por decreto do Poder Executivo, o que ocorreu em vários períodos. A revisão das alíquotas aplicadas em cada período é uma oportunidade relevante. **ICMS**: ICMS: tributo estadual que incide sobre a circulação de combustíveis. A Emenda Constitucional n.º 87/2015 e, mais recentemente, a Lei Complementar n.º 192/2022 trouxeram profundas alterações no regime do ICMS sobre combustíveis — especialmente a unificação das alíquotas nacionais de ICMS sobre gasolina, diesel, GLP e querosene de aviação em valores fixos por litro (alíquota ad rem), deliberados pelo CONFAZ. Essa mudança gerou créditos e distorções que ainda estão sendo revisados pelos contribuintes. **CPP**: Contribuições Previdenciárias: para distribuidoras e postos com quadro de funcionários fora do Simples Nacional, a contribuição patronal de 20% sobre a folha de salários (art. 22 da Lei n.º 8.212/1991) representa custo relevante, com oportunidades de revisão da base de cálculo reconhecidas pelo STF e STJ. Empresas que nunca realizaram revisão tributária sistemática nos últimos cinco anos quase certamente possuem créditos dormentes, cujo direito à recuperação está assegurado pelo art. 168 do CTN combinado com o art. 3º do Decreto n.º 20.910/1932, que fixam o prazo prescricional de cinco anos para a repetição de indébito tributário.



1. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

("Tese do Século" — RE 574.706/STF — Tema 69 da Repercussão Geral)

FUNDAMENTO: RE 574.706/PR — STF, Pleno, Tema 69 da Repercussão Geral, trânsito em julgado em 2021. **Modulação de efeitos:** créditos a partir de 15/03/2017, ressalvadas ações judiciais e administrativas protocoladas anteriormente, para as quais se garante retroatividade de cinco anos. O STF fixou a tese de que o ICMS destacado na nota fiscal de saída não representa ingresso patrimonial definitivo para o contribuinte, razão pela qual não integra o conceito constitucional de faturamento nem de receita bruta, não podendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. Fundamentos: arts. 195, I, "b", da CF/88 e art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Para distribuidoras de combustíveis no Lucro Presumido ou Lucro Real, a tese é plenamente aplicável às receitas de revenda de produtos sobre os quais há destaque de ICMS na nota fiscal de saída. O setor de combustíveis, em razão do altíssimo valor absoluto das operações e das elevadas alíquotas de ICMS (que historicamente variaram de 25% a 34% sobre gasolina em alguns estados), apresenta um dos maiores potenciais de crédito desta tese entre todos os setores da economia.

ATENÇÃO! Interação com o Regime Monofásico: Para distribuidoras que operam no regime monofásico de PIS/COFINS (alíquota concentrada no fabricante), a base de cálculo das contribuições já é reduzida pela própria alíquota. A exclusão do ICMS incide sobre as receitas tributadas pelo PIS/COFINS — e não sobre as receitas sujeitas à alíquota zero na revenda. A análise deve segregar, competência a competência, quais receitas eram tributadas para identificar o potencial correto de crédito.

Nota Jurisprudencial — Embargos de Declaração (RE 574.706/PR, 13/05/2021): O STF definiu que o ICMS excludível é o destacado na nota fiscal de saída, e não o efetivamente recolhido ao Estado. No setor de combustíveis, especialmente após a LC 192/2022 (ICMS ad rem), a forma de destaque do ICMS nas notas fiscais foi alterada, o que exige atenção redobrada no levantamento dos valores excludíveis por período.

2. REGIME MONOFÁSICO DE PIS/COFINS — CRÉDITOS ACUMULADOS E RESSARCIMENTO

(Lei n.º 9.718/1998 — Lei n.º 10.336/2001 — Lei n.º 10.865/2004 — Lei n.º 13.097/2015)

FUNDAMENTO: Lei n.º 9.718/1998, arts. 4º e 5º; Lei n.º 10.336/2001; Lei n.º 10.865/2004, art. 23; Lei n.º 13.097/2015; Decreto n.º 8.395/2015; arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/1996; IN RFB n.º 2.055/2021. O regime monofásico de PIS/COFINS sobre combustíveis é o mais antigo e consolidado da legislação tributária federal. Nele, as alíquotas são fixadas em valores absolutos por metro cúbico ou litro (alíquota ad rem ou específica), concentradas no produtor ou importador. O distribuidor e o varejista ficam com alíquota zero sobre as receitas de revenda.

As principais oportunidades de revisão neste regime para distribuidoras no Lucro Real são:

2.1 Créditos sobre insumos e despesas operacionais não aproveitados: Mesmo com alíquota zero sobre a receita de revenda de combustíveis, a distribuidora no Lucro Real mantém o direito de escriturar créditos de PIS/COFINS sobre suas aquisições de insumos, energia elétrica, aluguéis, serviços e outros itens previstos no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Como a saída é tributada à alíquota zero, esses créditos se acumulam sem compensação natural — gerando saldo credor expressivo que pode ser ressarcido via PER/DCOMP. A revisão dos últimos cinco anos de EFD-Contribuições costuma revelar créditos não escriturados ou subaproveitados.

2.2 Variações de alíquotas ao longo do tempo: As alíquotas do PIS/COFINS-Combustíveis sofreram inúmeras alterações desde 1998 — reduções a zero por decreto em vários períodos (notadamente em 2022/2023, por força da Lei n.º 14.374/2022 e da Lei n.º 14.391/2022) e restabelecimentos posteriores. Distribuidoras que recolheram PIS/COFINS em períodos de alíquota zero, ou que aplicaram alíquotas incorretas, têm créditos a recuperar. A revisão deve confrontar as alíquotas efetivamente aplicadas com as vigentes em cada competência, produto a produto (gasolina, diesel, querosene, GLP, AEAC, AEHC).

2.3 Biocombustíveis — Tratamento Diferenciado: O Álcool Etílico Anidro Combustível (AEAC) e o Biodiesel têm tratamento tributário distinto da gasolina e do diesel mineral. A Lei n.º 11.116/2005 (biodiesel) e a Lei n.º 9.718/1998 (AEAC) estabelecem regimes e alíquotas específicos. A mistura obrigatória de biodiesel ao diesel (atualmente 14%, conforme Resolução CNPE n.º 21/2022) e de etanol à gasolina (27%) gera complexidade adicional no cálculo das alíquotas médias ponderadas, com frequentes erros de apuração.

ATENÇÃO! Ressarcimento no Regime Monofásico: O ressarcimento de créditos acumulados no regime monofásico exige habilitação prévia da empresa perante a Receita Federal (IN RFB n.º 2.055/2021, art. 56). O prazo para o pedido de ressarcimento é de cinco anos contados do encerramento do período de apuração em que o crédito foi reconhecido (art. 168 do CTN). O não acompanhamento tempestivo pode gerar perda de créditos constituídos, especialmente com a extinção do PIS/COFINS prevista para 2027 (LC 214/2025).

3. ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS — REVISÃO DE ALÍQUOTAS E BENEFÍCIOS FISCAIS

(LC 192/2022 — EC 87/2015 — Convênios CONFAZ — RICMS Estaduais)

FUNDAMENTO: Lei Complementar n.º 192/2022 (ICMS monofásico sobre combustíveis — alíquotas nacionais ad rem); EC 87/2015 (ICMS interestadual ao consumidor final); Convênio ICMS CONFAZ n.º 199/2022 (fixação das alíquotas nacionais); art. 155, §2º, XII, "h", e §4º, da CF/88; LC 87/1996. A Lei Complementar n.º 192/2022 introduziu o regime de ICMS monofásico sobre combustíveis no Brasil, unificando as alíquotas de ICMS sobre gasolina (incluindo AEAC), diesel (incluindo biodiesel), querosene de aviação e GLP em valores fixos por litro ou quilo, deliberados pelo CONFAZ e válidos para todo o território nacional. Essa mudança estrutural, em vigor a partir de 01/07/2022 (para gasolina e etanol) e 01/01/2023 (para os demais), gerou diversas oportunidades e obrigações que ainda estão sendo revisadas pelos contribuintes.

3.1 Transição para o ICMS ad rem — Créditos e Distorções: Na transição do ICMS ad valorem (percentual sobre o preço) para o ICMS ad rem (valor fixo por litro), os estoques de combustíveis existentes em poder das distribuidoras e postos foram objeto de ajuste de ICMS. Esse ajuste, chamado de "diferencial de estoque", gerou créditos ou débitos que em vários casos foram calculados de forma incorreta ou não foram aproveitados. A revisão da apuração de dezembro de 2022 e dezembro de 2022/janeiro de 2023 (conforme o combustível) é relevante para identificar distorções.

3.2 Alíquotas retroativas — Período anterior à LC 192/2022: Antes da LC 192/2022, cada estado fixava livremente as alíquotas de ICMS sobre combustíveis — que variavam entre 25% e 34% para gasolina em diferentes estados. Distribuidoras e postos que, nesse período, pagaram ICMS com base em pauta fiscal ou preço sugerido superior ao preço efetivo de venda, ou que não aproveitaram corretamente os créditos de ICMS na entrada, têm direito à revisão dos últimos cinco anos de EFD ICMS/IPI.

3.3 ICMS sobre GNV (Gás Natural Veicular): O GNV não está sujeito ao ICMS monofásico da LC 192/2022 — continua sob a tributação estadual ordinária (alíquota ad valorem). Postos que comercializam GNV devem verificar se os créditos de ICMS na aquisição do gás foram corretamente escriturados e aproveitados, observando as regras específicas de cada estado.

Nota — ICMS sobre Combustíveis e Não Cumulatividade: Com o ICMS monofásico da LC 192/2022, o posto revendedor passou a não ter ICMS a recolher sobre a venda de gasolina, diesel, GLP e QAV — o imposto já foi recolhido pela distribuidora na etapa anterior. Isso elimina o débito, mas também elimina o crédito. Postos que, após julho de 2022, continuaram escriturando débitos de ICMS sobre essas operações incorretamente podem ter recolhido ICMS a maior, com direito à restituição.

4. ICMS-ST- RESTITUIÇÃO DO EXCESSO RETIDO (PRODUTOS FORA DO MONOFÁSICO DA LC 192/2022)

(ADI 2.777/SP e ADI 2.675/PE — STF — LC 87/1996, Art. 10 — Art. 150, §7º, CF/88)

FUNDAMENTO: ADI 2.777/SP e ADI 2.675/PE — STF, Pleno, 19/10/2016. Art. 150, §7º, da CF/88. Art. 10 da LC 87/1996. LC 192/2022, art. 9º (prevê ressarcimento nos casos de desfazimento do fato gerador). Para os combustíveis que permaneceram no regime de substituição tributária clássica do ICMS (especialmente o GNV e lubrificantes), o regime de restituição do excesso retido aplica-se integralmente. O STF, nas ADIs 2.777 e 2.675, reconheceu o direito à restituição do ICMS-ST quando o preço efetivo de venda ao consumidor final for inferior à base de cálculo presumida utilizada pelo substituto tributário. Além disso, a própria LC 192/2022 prevê, em seu art. 9º, o direito ao ressarcimento do ICMS monofásico pago quando o fato gerador não se realizar — por exemplo, em casos de exportação de combustíveis ou de operações com isenção. Essa norma específica é de aplicação recente e ainda pouco explorada pelos contribuintes do setor.

ATENÇÃO! Distinção entre Combustíveis Monofásicos e Substituídos: Após a LC 192/2022, é imprescindível distinguir: (a) combustíveis sujeitos ao ICMS monofásico nacional (gasolina, diesel, GLP, QAV) — não há mais ICMS-ST a restituir nas operações normais; e (b) combustíveis, lubrificantes e outros derivados que permanecem no ICMS-ST ordinário — para esses, a restituição do excesso retido segue as regras das ADIs 2.777/2.675. Confundir os dois regimes é o principal erro observado nas revisões do setor.

5. CIDE-COMBUSTÍVEIS - REVISÃO DE CRÉDITOS E ALÍQUOTAS

(Lei n.º 10.336/2001 — Decreto n.º 3.931/2001 — Art. 177, §4º, CF/88)

FUNDAMENTO: Art. 177, §4º, II, da Constituição Federal de 1988; Lei n.º 10.336/2001; Decreto n.º 3.931/2001; IN RFB n.º 2.055/2021. A CIDE-Combustíveis incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível, com fundamento no art. 177, §4º, da CF/88. O contribuinte é o produtor, o formulador ou o importador — não o distribuidor ou o varejista. A principal oportunidade de revisão neste tributo refere-se às variações de alíquota ao longo do tempo: o Poder Executivo pode, por decreto, reduzir a alíquota da CIDE a zero — o que ocorreu por longos períodos, especialmente entre 2012 e 2023 (gasolina e diesel com alíquota zero desde 2012 até 2023, com breves intervalos). Importadores ou distribuidoras que atuaram como contribuintes da CIDE e recolheram o tributo em períodos de alíquota zero, ou que aplicaram alíquotas superiores às vigentes em cada período, têm direito à restituição. Adicionalmente, a Lei n.º 10.336/2001 prevê crédito de CIDE para o contribuinte que utilizar os combustíveis como insumo em processo produtivo (art. 8º). Importadores que exportaram derivados de petróleo após seu processo produtivo têm direito ao ressarcimento da CIDE paga na importação dos insumos utilizados nessa produção.

Nota — Contribuinte da CIDE: Distribuidoras e postos revendedores, em regra, NÃO são contribuintes diretos da CIDE — esta é recolhida pelo produtor ou importador. No entanto, distribuidoras que eventualmente importam combustíveis diretamente são contribuintes e devem verificar alíquotas e créditos. Além disso, a CIDE integra o custo de aquisição do combustível pelo distribuidor, compondo a base do PIS/COFINS e do ICMS — o que torna sua incorreção um erro em cascata.

6. CRÉDITOS DE PIS/COFINS SOBRE INSUMOS — CONCEITO AMPLIADO

(Tema 779 — REsp 1.221.170/STJ — Essencialidade e Relevância)

FUNDAMENTO: REsp 1.221.170/PR — STJ, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, rito dos Recursos Representativos de Controvérsia (art. 1.036 do CPC). Tese vinculante: o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para a atividade econômica do contribuinte. Para distribuidoras e postos revendedores no Lucro Real (regime não cumulativo de PIS/COFINS), o Tema 779 amplia o rol de despesas e aquisições sobre as quais é possível escriturar créditos de PIS/COFINS, com fundamento nos arts. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Itens relevantes para o setor:

- Serviços de calibração e manutenção de bombas de abastecimento, tanques subterrâneos, medidores volumétricos e sistemas de controle de estoque — obrigatórios por normas do INMETRO (Portaria n.º 239/1994 e NBR 13.789) e da ANP (Resolução ANP n.º 41/2013)
- Materiais de limpeza e descontaminação de tanques e equipamentos, especialmente quando exigidos pela ANP ou por normas ambientais (CONAMA Resolução n.º 273/2000 — controle de vazamentos e contaminação de solo)
- Equipamentos de proteção individual (EPIs) para frentistas e técnicos de manutenção
- Serviços de controle de qualidade dos combustíveis e análises laboratoriais exigidos pela ANP (Resolução ANP n.º 40/2013 — especificações de qualidade dos combustíveis)
- Serviços de manutenção de sistemas de controle de vapor (ORVR e recuperação de vapor), exigidos pela Resolução CONAMA n.º 418/2009
- Serviços de manutenção de sistemas de iluminação, segurança e câmeras de vigilância do pátio de abastecimento, quando essenciais à operação regulatória do posto

ATENÇÃO! Distinção entre Atividade de Revenda e Atividade de Prestação de Serviços: O posto revendedor exerce atividade predominantemente comercial (revenda de combustíveis). Para itens que se relacionam à loja de conveniência ou a outros serviços prestados no mesmo estabelecimento, o crédito de PIS/COFINS deve ser segregado conforme a destinação. Créditos indiscriminados sobre despesas da loja de conveniência (que pode ter tributação própria) misturados com os da atividade de combustíveis são alvo frequente de questionamento fiscal.

7. SIMPLES NACIONAL — SEGREGAÇÃO DE RECEITAS E DEDUÇÃO DO MONOFÁSICO

(LC 123/2006 — Resolução CGSN n.º 140/2018 — Art. 18, §4º, IV)

FUNDAMENTO: LC 123/2006, art. 18, §4º, IV; Resolução CGSN n.º 140/2018, art. 25; Resolução CGSN n.º 94/2011 (revogada, mas relevante para revisão de períodos anteriores a 2018). Postos revendedores de combustíveis optantes do Simples Nacional têm direito à segregação das receitas de venda de combustíveis sujeitos ao PIS/COFINS monofásico da base de cálculo do DAS, conforme o art. 18, §4º, IV, da LC 123/2006. Na prática, isso significa que essas receitas são tributadas no Simples Nacional apenas pelos tributos estaduais (ICMS) e municipais (ISS, se aplicável), sem a incidência de PIS/COFINS — já recolhidos na fonte pelo produtor ou importador. A não declaração dessa segregação no PGDAS-D resulta em pagamento de DAS a maior, um dos erros mais comuns e mais fáceis de corrigir no setor. A retificação pode ser feita retroativamente a até cinco anos. Além disso, postos que também exploram lojas de conveniência, serviços de lavagem e lubrificação ou outras atividades acessórias devem segregar essas receitas por Anexo no PGDAS-D, evitando a tributação de toda a receita pelo mesmo Anexo, o que pode resultar em DAS calculado sobre uma base incorretamente ampliada.

ATENÇÃO! ICMS no Simples Nacional para Postos: O ICMS sobre combustíveis sujeitos ao regime monofásico da LC 192/2022 é recolhido integralmente pela distribuidora. O posto, na condição de contribuinte substituído, não deve recolher ICMS sobre essas operações, ainda que seja optante do Simples Nacional. A inclusão indevida de ICMS sobre combustíveis na base do DAS é um erro recorrente que gera pagamento a maior.

8. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS — REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO

(Lei n.º 8.212/1991 — RE 565.160/STF — RE 1.072.485/STF — REsp 1.230.957/STJ)

FUNDAMENTO: Lei n.º 8.212/1991, arts. 22 e 28, §9º; RE 565.160/SC — STF (Tema 20); RE 1.072.485/STF (Tema 985); RE 576.967/PR — STF (Tema 72); REsp 1.230.957/RS — STJ (Tema 478). Para distribuidoras e postos fora do Simples Nacional, com quadro relevante de colaboradores (frentistas, gerentes, mecânicos, operadores de depósito), a revisão da base de cálculo das contribuições previdenciárias pode revelar recolhimentos a maior decorrentes da inclusão indevida de verbas indenizatórias na base do salário de contribuição. As principais verbas reconhecidas pelo STF e STJ como fora dessa base são:

- Terço constitucional de férias: STF, RE 565.160/SC (Tema 20) — não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal
- Aviso prévio indenizado e reflexos (13º salário e férias proporcionais sobre aviso prévio indenizado): STF, RE 1.072.485 (Tema 985)
- Salário maternidade: STF, RE 576.967/PR (Tema 72) — não integra a base de cálculo da contribuição a cargo do empregador
- Verbas indenizatórias em geral (auxílio-doença — primeiros 15 dias, férias indenizadas, indenização por dispensa sem justa causa, ajuda de custo): art. 28, §9º, da Lei n.º 8.212/1991 e Tema 478/STJ (REsp 1.230.957/RS)

NOTA JURISPRUDENCIAL — Modulação do Tema 20/STF (RE 565.160/SC): O STF modulou os efeitos da decisão sobre o terço de férias, mantendo o direito à restituição para ações ajuizadas e compensações requeridas antes de 15/09/2020. Para ações posteriores a essa data, é necessário verificar a situação específica com base na modulação fixada pelo Plenário. O Tema 985 (aviso prévio indenizado) não teve a mesma modulação, sendo aplicável integralmente nos últimos cinco anos.

9. IRPJ E CSLL — REVISÃO DE ADIÇÕES INDEVIDAS NO LUCRO PRESUMIDO

(Lei n.º 9.249/1995 — Lei n.º 9.430/1996 — IN RFB n.º 1.700/2017)

FUNDAMENTO: Lei n.º 9.249/1995, art. 15 (percentuais de presunção do Lucro Presumido); Lei n.º 9.430/1996; IN RFB n.º 1.700/2017. Para postos revendedores e distribuidoras optantes pelo Lucro Presumido, o IRPJ e a CSLL são calculados com base em um percentual de presunção aplicado sobre a receita bruta. O percentual correto para atividades de revenda de combustíveis (comércio) é de 1,6% para IRPJ (art. 15, §1º, I, da Lei n.º 9.249/1995) — um dos mais baixos da legislação, reservado especificamente ao comércio varejista de combustíveis. A principal oportunidade de revisão neste contexto é a verificação de que o percentual de 1,6% foi corretamente aplicado sobre a integralidade das receitas de revenda de combustíveis — e não o percentual de 8% (comércio em geral) que às vezes é equivocadamente utilizado. Para as atividades acessórias do posto (loja de conveniência, lavagem, lubrificação), o percentual pode ser diferente e deve ser segregado. Adicionalmente, a base de cálculo do Lucro Presumido não deve incluir valores que não constituem receita bruta da empresa — como repasse de ICMS-ST retido, valores de CIDE e PIS/COFINS que já foram recolhidos na fonte pelo produtor e apenas transitam pelo caixa da distribuidora. A inclusão dessas parcelas na receita bruta infla indevidamente a base do IRPJ e da CSLL.

ATENÇÃO! Percentual de 1,6% para Revenda de Combustíveis: O art. 15, §1º, I, da Lei n.º 9.249/1995 reserva o percentual de presunção de 1,6% exclusivamente à revenda de combustíveis derivados de petróleo, gás natural e álcool etílico, para fins de cálculo do IRPJ no Lucro Presumido. A aplicação do percentual de 8% para essa atividade representa recolhimento a maior de IRPJ/CSLL — sendo esta uma das revisões mais simples e de maior impacto no setor.



10. REFORMA TRIBUTÁRIA — IMPACTO ESPECÍFICO PARA O SETOR DE COMBUSTÍVEIS

(EC 132/2023 — LC 214/2025 — Imposto Seletivo sobre Combustíveis Fósseis)

A Emenda Constitucional n.º 132/2023, regulamentada pela Lei Complementar n.º 214/2025, prevê a extinção progressiva do PIS/COFINS, ICMS, ISS e IPI, substituídos pela CBS (federal) e pelo IBS (estadual/municipal). Para o setor de combustíveis, dois pontos merecem atenção especial:

10.1 Imposto Seletivo sobre Combustíveis Fósseis: A EC 132/2023 prevê a incidência do Imposto Seletivo (IS) sobre "bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente", incluindo expressamente os combustíveis fósseis (gasolina, diesel e derivados de petróleo). O IS não gera créditos tributários — diferentemente do IBS e da CBS, que operam pelo princípio da não cumulatividade. Isso representa aumento real de carga tributária para o setor no médio prazo, exigindo planejamento tributário preventivo.

10.2 Extinção do PIS/COFINS e Créditos Acumulados: A partir de 2027, PIS e COFINS deixarão de ser devidos. Os saldos credores de PIS/COFINS monofásico acumulados pelas distribuidoras — que não foram aproveitados por ausência de débitos compensáveis — poderão ser utilizados para compensação com CBS (art. 378 da LC 214/2025), desde que devidamente escriturados na EFD-Contribuições. Créditos não identificados ou mal escriturados serão perdidos definitivamente.

ATENÇÃO! Janela Crítica para Créditos de PIS/COFINS: Distribuidoras no Lucro Real que acumulam créditos de PIS/COFINS sobre insumos (sem compensação natural pelo regime monofásico) têm até 2027 para identificar, escriturar e ressarcir esses créditos ou registrá-los para compensação futura com CBS. Créditos mal escriturados ou não identificados nesse período podem gerar perda definitiva e irreversível, em razão da extinção do PIS/COFINS pela LC 214/2025.

11. Metodologia de Revisão Recomendada

O processo de recuperação tributária para postos e distribuidoras exige base documental sólida e rigor técnico. A Receita Federal e a ANP cruzam sistematicamente os dados do SPED, do SCANC (Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis) e dos relatórios de movimentação de estoque declarados pelos contribuintes. O roteiro recomendado é:

- Diagnóstico preliminar: levantamento do regime tributário (Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real), CNAEs ativos, modalidade operacional (distribuidor, revendedor varejista, importador) e enquadramento fiscal nos últimos cinco anos
- Mapeamento de produtos por NCM e período: identificar, competência a competência, quais produtos foram comercializados, a qual regime tributário estavam sujeitos e quais alíquotas (PIS/COFINS, ICMS, CIDE) estavam vigentes em cada período — incluindo os períodos de alíquota zero por decreto
- Cruzamento com o SCANC: as distribuidoras declaram mensalmente ao sistema SCANC da RFB todos os volumes comercializados. O cruzamento do SCANC com a EFD-Contribuições é fundamental para identificar divergências de alíquota
- Auditoria documental: notas fiscais de entrada e saída, EFD ICMS/IPI, EFD-Contribuições, PGDAS-D (Simples), GFIP/eSocial, DARFs, DCTFs, livros de movimentação de estoque
- Cálculo do crédito recuperável por tese, com memória de cálculo por período e produto, correlacionada com os documentos fiscais
- Formalização via PER/DCOMP para créditos federais (arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/1996 e IN RFB n.º 2.055/2021), via requerimento administrativo estadual para créditos de ICMS, e via retificação de PGDAS-D para créditos do Simples Nacional
- Acompanhamento e resposta a eventuais intimações, Despachos Decisórios de não homologação e autos de infração

AVISO DE CONFORMIDADE: A apropriação indevida de créditos pode resultar em autuação com multa de 75% sobre o valor do crédito indevidamente aproveitado (art. 44 da Lei n.º 9.430/1996), acrescida de juros SELIC. O setor de combustíveis é objeto de fiscalização eletrônica intensiva pela Receita Federal (cruzamento SCANC x SPED), pela ANP e pelas Secretarias Estaduais de Fazenda. Toda revisão deve ser conduzida com análise individualizada da escrituração fiscal, das alíquotas vigentes em cada período e do posicionamento atual do Fisco em cada tese, por advogado tributarista ou equipe especializada.

12. Quadro Resumo das Oportunidades

Tese / Oportunidade	Fundamento Legal / Jurisprudencial	Perfil Elegível	Prazo
Exclusão do ICMS da base PIS/COFINS	RE 574.706/STF — Tema 69	Lucro Real e Presumido	5 anos retroativos
Regime monofásico de PIS/COFINS — créditos acumulados e ressarcimento	Lei 9.718/1998 — Lei 10.336/2001 — Lei 10.865/2004 — Lei 13.097/2015	Distribuidor (Lucro Real)	5 anos retroativos e corrente
ICMS — Revisão de alíquotas e benefícios fiscais estaduais sobre combustíveis	EC 87/2015 — LC 192/2022 — Convênios CONFAZ — RICMS estaduais	Todos regimes	5 anos retroativos
ICMS-ST — Restituição do excesso retido (combustíveis não sujeitos à alíquota única)	ADI 2.777 e 2.675/STF — LC 87/1996, art. 10 — LC 192/2022	Todos regimes	5 anos retroativos
CIDE-Combustíveis — Revisão de créditos e alíquotas	Lei 10.336/2001 — Decreto 3.931/2001 — art. 177, §4º, CF/88	Distribuidor/Importador	5 anos retroativos
PIS/COFINS — Créditos sobre insumos (Tema 779/STJ)	REsp 1.221.170/STJ — Tema 779 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003	Lucro Real	5 anos retroativos
Simples Nacional — Segregação de receitas e dedução do monofásico	LC 123/2006, art. 18, §4º, IV — Resolução CGSN 140/2018	Simples Nacional (posto varejista)	Retroativo e corrente
Contribuições previdenciárias — Revisão da base de cálculo	RE 565.160/STF (Tema 20) — RE 1.072.485/STF (Tema 985) — REsp 1.230.957/STJ (Tema 478)	Lucro Presumido e Lucro Real	5 anos retroativos
IRPJ/CSLL — Revisão de adições indevidas à base de cálculo do Lucro Presumido	Lei 9.249/1995 — Lei 9.430/1996 — IN RFB 1.700/2017	Lucro Presumido	5 anos retroativos

GUIA DE ELEGIBILIDADE TRIBUTÁRIA

1 - SIMPLES NACIONAL

PERFIL DO REGIME: A maioria dos postos revendedores varejistas de pequeno porte é optante do Simples Nacional (Anexo I — comércio). O acesso a créditos de PIS/COFINS não cumulativo é vedado. As oportunidades concentram-se na correta segregação e dedução das receitas de combustíveis monofásicos no PGDAS-D e nos direitos constitucionais de restituição de ICMS — incluindo os casos de ICMS recolhido indevidamente após a migração para o monofásico da LC 192/2022.

Tese / Oportunidade	Fundamento Legal e Jurisprudencial	Perfil Específico	Prazo	Obs. Prática
Simples Nacional — Dedução das receitas de combustíveis monofásicos da base do DAS	LC 123/2006, art. 18, §4º, IV — Resolução CGSN n.º 140/2018, art. 25	Posto varejista	5 anos retroativos e corrente	Retificar PGDAS-D
Simples Nacional — Segregação por Anexo: combustível (Anx. I) × conveniência × lavagem	LC 123/2006, arts. 18 e 18-A — Resolução CGSN n.º 140/2018	Posto com atividades mistas	5 anos retroativos e corrente	Exige CNAEs corretos
ICMS-ST — Restituição do excesso retido (GNV, lubrificantes e produtos fora do monofásico da LC 192/2022)	ADI 2.777 e 2.675/STF — LC 87/1996, art. 10 — art. 150, §7º, CF/88	Todos os regimes	5 anos retroativos	Cruzar preço efetivo × pauta estadual
ICMS LC 192/2022 — Restituição de ICMS recolhido indevidamente após migração para o monofásico	LC 192/2022 — Convênio ICMS CONFAZ 199/2022 — art. 155, §4º, CF/88	Todos os regimes	A partir de jul/2022	Débito após migração = indevido

X Não elegíveis no Simples Nacional: Tese do Século (RE 574.706/STF), créditos de PIS/COFINS sobre insumos (Tema 779/STJ), créditos acumulados do regime monofásico (ressarcimento federal), CIDE-Combustíveis, IRPJ/CSLL pelo percentual de 1,6% e contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias — por vedação expressa da LC 123/2006 ou por serem tributos apurados fora do DAS.

2 - LUCRO PRESUMIDO

PERFIL DO REGIME: Regime cumulativo de PIS/COFINS (0,65% e 3%). Não há direito a créditos de PIS/COFINS sobre insumos (Tema 779/STJ) nem ao ressarcimento de créditos acumulados do monofásico. Destaque para a tese exclusiva do setor: percentual de presunção de 1,6% para IRPJ/CSLL sobre receitas de revenda de combustíveis (Lei 9.249/1995, art. 15, §1º, I) — aplicação do percentual de 8% é erro recorrente e de simples correção.

Tese / Oportunidade	Fundamento Legal e Jurisprudencial	Perfil Específico	Prazo	Obs. Prática
Exclusão do ICMS da base PIS/COFINS — Tese do Século	RE 574.706/STF — Tema 69 da Repercussão Geral	Distribuidor e posto	A partir de 15/03/2017 ou 5 anos (ação anterior)	ICMS destacado na NF de saída
IRPJ/CSLL — Percentual de presunção de 1,6% sobre receitas de revenda de combustíveis	Lei 9.249/1995, art. 15, §1º, I — IN RFB 1.700/2017	Distribuidor e posto	5 anos retroativos	8% = recolhimento a maior
ICMS-ST — Restituição do excesso retido (GNV, lubrificantes e produtos fora da LC 192/2022)	ADI 2.777 e 2.675/STF — LC 87/1996, art. 10 — art. 150, §7º, CF/88	Distribuidor e posto	5 anos retroativos	Cruzar preço efetivo × pauta
ICMS LC 192/2022 — Revisão da transição ad valorem → ad rem (diferencial de estoque e ICMS recolhido após migração)	LC 192/2022 — Convênio ICMS CONFAZ 199/2022	Distribuidor e posto	A partir de jul/2022	Apurar diferencial de estoque
Contribuições previdenciárias — Revisão da base de cálculo	RE 565.160/STF (Tema 20) — RE 1.072.485/STF (Tema 985) — RE 576.967/STF (Tema 72) — REsp 1.230.957/STJ (Tema 478)	Distribuidor e posto	5 anos retroativos	Terço férias, aviso prévio, salário maternidade

X Não elegíveis no Lucro Presumido: Créditos de PIS/COFINS sobre insumos (Tema 779/STJ), ressarcimento de créditos acumulados do regime monofásico de PIS/COFINS e créditos de CIDE sobre insumos exportados — exclusivos do regime não cumulativo (Lucro Real) ou de contribuintes diretos da CIDE.

3 - LUCRO REAL

PERFIL DO REGIME: Regime não cumulativo de PIS/COFINS. Acesso integral a todas as teses disponíveis para o setor. O Lucro Real é o regime de maior potencial de recuperação tributária para distribuidoras de combustíveis, especialmente em razão do acúmulo de créditos do monofásico sem compensação natural (alíquota zero na saída) e das variações de alíquota ao longo do tempo — incluindo os longos períodos de alíquota zero por decreto.

Tese / Oportunidade	Fundamento Legal e Jurisprudencial	Perfil Específico	Prazo	Obs. Prática
Exclusão do ICMS da base PIS/COFINS — Tese do Século	RE 574.706/STF — Tema 69 da Repercussão Geral	Distribuidor e posto	A partir de 15/03/2017 ou 5 anos (ação anterior)	Maior impacto em distribuidoras
Regime Monofásico PIS/COFINS — Créditos acumulados sobre insumos (sem compensação natural pela alíquota zero na saída)	Lei 9.718/1998 — Lei 10.865/2004 — Lei 13.097/2015 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º — IN RFB 2.055/2021	Distribuidor (Lucro Real)	5 anos retroativos e corrente	PER/DCOMP após habilitação RFB
Regime Monofásico PIS/COFINS — Alíquotas incorretas por período (inclui períodos de alíquota zero — Leis 14.374/2022 e 14.391/2022)	Lei 9.718/1998 — Lei 10.336/2001 — Leis 14.374/2022 e 14.391/2022 — Decreto 8.395/2015	Distribuidor	5 anos retroativos	Confrontar alíquota aplicada × vigente por produto e período
Biocombustíveis — AEAC e Biodiesel: apuração incorreta de alíquotas médias ponderadas na mistura obrigatória	Lei 11.116/2005 (biodiesel) — Lei 9.718/1998 (AEAC) — Resolução CNPE 21/2022 (mistura B14)	Distribuidor	5 anos retroativos	Alíquota ponderada pela proporção de mistura
CIDE-Combustíveis — Revisão de alíquotas e créditos sobre insumos exportados	Lei 10.336/2001, arts. 2º e 8º — Decreto 3.931/2001 — art. 177, §4º, CF/88	Distribuidor/Importador	5 anos retroativos	Apenas para contribuintes diretos da CIDE
Créditos de PIS/COFINS sobre insumos — Tema 779/STJ (manutenção de equipamentos ANP/INMETRO, EPIs, controle de qualidade ANP, sistemas CONAMA)	REsp 1.221.170/STJ — Tema 779 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º	Distribuidor e posto	5 anos retroativos	Laudo técnico recomendado
ICMS-ST — Restituição do excesso retido (GNV, lubrificantes e produtos fora da LC 192/2022)	ADI 2.777 e 2.675/STF — LC 87/1996, art. 10 — art. 150, §7º, CF/88	Distribuidor e posto	5 anos retroativos	Cruzar preço efetivo × pauta
ICMS LC 192/2022 — Revisão da transição e diferencial de estoque	LC 192/2022 — Convênio ICMS CONFAZ 199/2022	Distribuidor e posto	A partir de jul/2022	Apurar diferencial de estoque na virada
Contribuições previdenciárias — Revisão da base de cálculo	RE 565.160/STF (Tema 20) — RE 1.072.485/STF (Tema 985) — RE 576.967/STF (Tema 72) — REsp 1.230.957/STJ (Tema 478)	Distribuidor e posto	5 anos retroativos	Terço férias, aviso prévio, salário maternidade

Este material tem caráter informativo e não substitui consulta jurídica especializada.

© Roveri Molina Advogados Associados — Todos os direitos reservados.



(17) 3364-8592



@roverimolina



juridico@roverimolina.com.br

Rua Agostinho da Silva Ganança, 310, Bosque da Saúde - São José do Rio Preto - Cep: 15091-080